

INSTITUTO BRASILEIRO DE ENSINO, DESENVOLVIMENTO E PESQUISA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO *STRICTO SENSU* EM DIREITO
DOUTORADO EM DIREITO

EDUARDO SOUSA PACHECO CRUZ SILVA

**DIREITO TRIBUTÁRIO DIALÓGICO: INSTRUMENTOS NACIONAIS E
ITALIANOS PARA REDUÇÃO DE CONTENCIOSO E PREVENÇÃO DE
RESOLUÇÕES HETERÔNOMAS DE CONFLITOS TRIBUTÁRIOS**

BRASÍLIA

2024

EDUARDO SOUSA PACHECO CRUZ SILVA

DIREITO TRIBUTÁRIO DIALÓGICO: INSTRUMENTOS NACIONAIS E ITALIANOS PARA REDUÇÃO DE CONTENCIOSO E PARA PREVENÇÃO DE RESOLUÇÕES HETERÔNOMAS DE CONFLITOS TRIBUTÁRIOS

Tese desenvolvida sob a orientação da professora Cristiane de Oliveira Coelho Galvão, apresentada para a obtenção do título de Doutor.

BRASÍLIA

2024

EDUARDO SOUSA PACHECO CRUZ SILVA

DIREITO TRIBUTÁRIO DIALÓGICO: INSTRUMENTOS NACIONAIS E ITALIANOS PARA REDUÇÃO DE CONTENCIOSO E PARA PREVENÇÃO DE RESOLUÇÕES HETERÔNOMAS DE CONFLITOS TRIBUTÁRIOS

Tese de Doutorado Acadêmico
apresentada ao Programa de Pós-
Graduação *Stricto Sensu* do IDP, como
requisito para obtenção do título de Doutor.

18/12/2024

BANCA EXAMINADORA

Prof. Cristiane de Oliveira Coelho Galvão
IDP

Prof. Paulo Mendes de Oliveira
IDP

Prof. Lucas Bevilacqua
UFG

Prof. Maysa de Sá Pittondo Deline
USP

Código de catalogação na publicação – CIP

S586 Silva, Eduardo Sousa Pacheco Cruz

Direito Tributário Dialógico: instrumentos nacionais e italianos para redução de contencioso e prevenção de resoluções heterônomas de conflitos tributários / Eduardo Sousa Pacheco Cruz Silva. — Brasília: Instituto Brasileiro Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa, 2024.

201 f.: il. color.

Orientadora: Prof^a. Dr^a. Cristiane de Oliveira Coelho Galvão

Tese (Doutorado Acadêmico em Direito Constitucional) — Instituto Brasileiro Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa – IDP, 2025.

1. Direito tributário. 2. Cooperação - Brasil - Itália. 3. Redução de contencioso. I. Título

CDDir 341.39

RESUMO

A presente tese busca apresentar novos pressupostos para o relacionamento entre fisco e contribuintes, a partir de uma virada cultural e jurídica. Busca-se identificar instrumentos de aplicação desses pressupostos e os seus respectivos resultados na experiência brasileira e italiana, com o objetivo de prevenir e reduzir decisões heterônomas em matéria tributária. As estratégias de investigação perpassam por análises documental e estatística, bem como por revisão bibliográfica. É realizada ainda análise de cunho prospectivo à luz dos achados levantados, a fim de apresentar possíveis pontos de aperfeiçoamento dos institutos brasileiros.

Palavras-chave: consensualidade; cooperação; confiança; instrumentos de prevenção de resolução heterônoma conflitos tributários; istituti deflativi del contenzioso tributario.

ABSTRACT

This theses to propose new foundations for the relationship between tax authorities and taxpayers, based on a cultural and legal shift. It aims to identify instruments for implementing these foundations and analyze their respective outcomes in the Brazilian and Italian experiences, with the objective of preventing and reducing heteronomous decisions in tax matters. The research strategies encompass both documentary and statistical analyses, as well as a comprehensive literature review. Additionally, a prospective analysis is conducted considering the findings, with the goal of suggesting potential areas for improvement in Brazilian tax institutions.

Keywords: consensuality; cooperation; trust; instruments for the prevention of heteronomous resolution in tax conflicts; istituti deflativi del contenzioso tributario.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Solicitações de consultas realizadas entre 2017 e 2023 na RFB.	79
Figura 2 – Mediação tributária em Porto Alegre (CMCT/SMF).	91
Figura 3 – Mediação tributária em Porto Alegre (CMCT/PGM).	92
Figura 4 – Recuperação de créditos da PGFN.....	101
Figura 5 – Quantitativo de execuções fiscais ajuizadas pela PGFN.....	103
Figura 6 - Quantitativo de inscrições em dívida ativa realizadas pela PGFN de 2020 a 2023	104
Figura 7 – Quantidade de processos novos no contencioso administrativo tributário de São Paulo.	114
Figura 8 – Classificação de contribuintes na série histórica do Programa Nos Conformes/SP.	115
Figura 9 – Participantes do Programa Contribuinte Pai d'Égua.	117
Figura 10 – Documentos fiscais analisados – Contribuinte Pai d'Égua.	118
Figura 11 – Evolução de contribuintes em suas classificações no Programa Contribuinte Pai D'Égua.....	119
Figura 12 – Série histórica de processos novos no contencioso administrativo tributário cearense.	120
Figura 13 – istituti deflattivi del contenzioso tributário.	143
Figura 14 – Série histórica de processos pendentes na justiça tributária italiana.	176
Figura 15 – Tempo médio de julgamento em dias.	178

Sumário

Introdução.....	9
Capítulo I – A relação fisco e contribuinte sob um olhar da sociologia fiscal	19
1.1 Face cultural da relação Estado Fiscal e contribuinte no Brasil	27
1.2 Face histórica da relação fisco e contribuinte no Brasil	44
1.3 Face jurídica da relação fisco e contribuinte no Brasil	53
2.1 Autorregularização	69
2.2 Consulta fiscal.....	72
2.3 Mediação tributária.....	83
2.4 Transação tributária.....	92
2.5 Programas de Conformidade Cooperativa.....	107
2.5.1 <i>Nos Conformes (São Paulo)</i>	112
2.5.2 <i>Contribuinte Pai D'Égua</i>	116
2.5.3 <i>Nos Conformes (Rio Grande do Sul)</i>	120
2.5.4 <i>Contribuinte arretado</i>	122
2.5.5 <i>Programas de conformidade cooperativa da RFB</i>	123
Capítulo III – Dos instrumentos para prevenção de resolução heterônoma e redução de conflitos tributários na Itália.....	133
3.1 <i>Acquiescenza</i>	146
3.2 <i>Interpello</i>	148
3.3 <i>Accertamento con adesione</i>	152
3.4 <i>Mediazione tributaria</i>	160
3.5 <i>Conciliazione giudiziale</i>	165
3.6 <i>Adempimento colaborativo</i>	171
3.7 <i>Impacto da utilização dos istituti deflattivi del contenzioso</i>	175
Conclusão.....	180
Referências Bibliográficas	189

Introdução

O contexto brasileiro de excessiva litigiosidade tributária tem chamado a atenção por diversos aspectos, sendo resultante de uma combinação de fatores. De maneira geral, do ponto de vista do fisco, é um fenômeno que torna hercúlea a execução de políticas pública porque dificulta a arrecadação. Na perspectiva do contribuinte, gera incerteza jurídica e custos. No âmbito do Poder Judiciário, a quantidade de questões apresentadas em juízo acaba por congestionar o aparelho judicial com demandas que levam anos para serem julgadas e que, raras as vezes, satisfazem as pretensões dos litigantes. Alguns dados evidenciam essa realidade e denotam as causas do problema.

Em pesquisa que buscou mapear as causas da alta litigância no contencioso tributário administrativo identificou-se a carência de mecanismos atrativos e acessíveis de educação fiscal e de canais de orientação que sanem eventuais dúvidas ou contemplem interpretações mais consolidadas¹.

Pontuou-se que a multiplicidade de legislações processuais tributárias, fruto da autonomia legislativa dos entes federados, tem produzido uma diversidade de estruturas, procedimentos, prazos e meios de defesa, desembocando em maior insegurança jurídica e elevado custo de conformidade e na ausência de mecanismos de harmonização interpretativa entre as decisões dos contenciosos tributários subnacionais².

Na ocasião do estudo, evidenciou-se a presença do antagonismo e da pouca transparência nas relações entre o fisco e o Contribuinte e da necessidade de adoção de medidas que promovam maior cooperação e confiança, o que tem sido dificultado

¹ SECRETARIA ESPECIAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Diagnóstico do contencioso tributário administrativo brasileiro**: relatório final de pesquisa / Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil; Banco Interamericano de Desenvolvimento; Associação Brasileira de Jurimetria. – Brasília: RFB, 2022, p. 51-62. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/diagnostico-do-contencioso-tributario-administrativo/relatorio_final.pdf>. Acesso: 23 jul. 2024.

² SECRETARIA ESPECIAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Diagnóstico do contencioso tributário administrativo brasileiro**: relatório final de pesquisa / Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil; Banco Interamericano de Desenvolvimento; Associação Brasileira de Jurimetria. – Brasília: RFB, 2022, p. 72-89. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/diagnostico-do-contencioso-tributario-administrativo/relatorio_final.pdf>. Acesso: 23 jul. 2024.

pelo sentimento de descrença entre as partes³, bem como pela ausência de oportunidades para dialogarem⁴.

Em estudo realizado no mesmo período no âmbito do contencioso tributário judicial, intitulado o *Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário*, dentre outros dados relevantes, ficou evidente que o tradicional procedimento executivo fiscal possui baixa eficácia, com elevado tempo de tramitação, sendo considerado uma das causas do alto volume de contencioso judicial⁵.

Existe, conforme o mencionado Diagnóstico, uma lacuna na integração entre as instâncias administrativa e judicial. Convênios de cooperação e intercâmbio de informações celebrados entre Tribunais de Justiça e Tribunais Regionais Federais e Tribunais Administrativos são escassos. Ademais, há uma baixa utilização dos meios adequados de solução de conflitos no âmbito tributário, com escassa diversidade de modelos e baixos percentuais de utilização. O que se nota é a utilização, em regra, de medidas de cobrança coercitivas, sendo o relacionamento cooperativo a exceção. São poucos os programas de premiação de contribuintes regulares. Apenas dez entre 72 órgãos da administração afirmam adotar medidas de transparência ativa. Agrava o cenário a constatação, em pesquisa de percepção, de que os contribuintes não encontram portais amigáveis e acessíveis⁶.

Outro ponto que vale destacar é a identificação de deficiência por parte das administrações tributárias para solucionar administrativamente questões que não envolvem diretamente o crédito tributário e que tem sido objeto de contencioso judicial, inclusive, como medidas relativas à renovação de certidões de regularidade fiscal e de liberação de mercadorias. No Tribunal Regional Federal da 2ª Região, por exemplo,

³ SECRETARIA ESPECIAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Diagnóstico do contencioso tributário administrativo brasileiro**: relatório final de pesquisa / Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil; Banco Interamericano de Desenvolvimento; Associação Brasileira de Jurimetria. – Brasília: RFB, 2022, p. 97-100. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/diagnostico-do-contencioso-tributario-administrativo/relatorio_final.pdf>. Acesso: 23 jul. 2024.

⁴ BOSSA, Gisele Barra. Potenciais caminhos para a redução do contencioso tributário e as diretrizes do CPC/15: entraves e oportunidades. In **Medidas de Redução do Contencioso Tributário e o CPC/2015**. São Paulo: Almedina, 2017, p.331.

⁵ CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Diagnóstico do contencioso judicial tributário brasileiro**: relatório final de pesquisa / Conselho Nacional de Justiça; Instituto de Ensino e Pesquisa. – Brasília: CNJ, 2022^a, p. 272-273. Disponível em: <<https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/02/relatorio-contencioso-tributario-final-v10-2.pdf>>. Acesso: 15 fev. 2022.

⁶ CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Diagnóstico do contencioso judicial tributário brasileiro**: relatório final de pesquisa / Conselho Nacional de Justiça; Instituto de Ensino e Pesquisa. – Brasília: CNJ, 2022^a, p. 292-295. Disponível em: <<https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/02/relatorio-contencioso-tributario-final-v10-2.pdf>>. Acesso: 15 fev. 2022.

da amostra analisada, 47,8% das ações envolvendo fisco e Contribuintes se situam nesse quadro⁷.

Administrações tributárias e as procuradorias podem ser mais ativas em relação à transparência tributária. O contribuinte, por sua vez, não encontra portais eletrônicos amigáveis e acessíveis, na sua percepção, a fim de localizar as informações de que necessita. A experiência de diálogo pode ser mais intensa⁸.

O modo de cobrança de créditos pela Fazenda Pública foi posto sob reflexão, com vistas a encontrar formas mais adequadas, para além da proposição de inúmeras execuções fiscais infrutíferas, tais como a alocação de esforços das procuradorias em tratar de grandes devedores, a expansão da transação tributária e de outros métodos adequados de resolução de conflitos, especialmente no âmbito administrativo⁹.

A penhora de bens, uma das primeiras e principais etapas do processo de execução, tem se mostrado pouco eficaz. O tempo médio entre (quando há) a penhora e o ajuizamento é de 582 dias, prazo calculado a partir de uma base de 117.193 processos identificados com essas características dentro de toda a amostra do Diagnóstico do contencioso judicial tributário. Já o tempo médio entre a penhora e a expropriação do bem (quando há) é de 218 dias, prazo calculado a partir de uma base de 11.119 processos identificados com essas características¹⁰.

No relatório do Justiça em Números de 2024, disponibilizado pelo Conselho Nacional de Justiça (CNJ), o número de execuções fiscais em tramitação chegou a 26.400.000 (vinte e seis milhões e quatrocentos mil), representando 31% do acervo do total de casos pendentes do Poder Judiciário, e teve como taxa de congestionamento o percentual de 87,8%, o que significa dizer que de cada cem

⁷ CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Diagnóstico do contencioso judicial tributário brasileiro: relatório final de pesquisa** / Conselho Nacional de Justiça; Instituto de Ensino e Pesquisa. – Brasília: CNJ, 2022, p. 252. Disponível em: <<https://www.cnj.jus.br/publicacoes/>>. Acesso em: 14 fev. 2022.

⁸ CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Diagnóstico do contencioso judicial tributário brasileiro: relatório final de pesquisa** / Conselho Nacional de Justiça; Instituto de Ensino e Pesquisa. – Brasília: CNJ, 2022^a, p. 286-287. Disponível em: <<https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/02/relatorio-contencioso-tributario-final-v10-2.pdf>>. Acesso: 15 fev. 2022.

⁹ CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Diagnóstico do contencioso judicial tributário brasileiro: relatório final de pesquisa** / Conselho Nacional de Justiça; Instituto de Ensino e Pesquisa. – Brasília: CNJ, 2022^a, p. 272-285. Disponível em: <<https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/02/relatorio-contencioso-tributario-final-v10-2.pdf>>. Acesso: 15 fev. 2022.

¹⁰ CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Diagnóstico do contencioso judicial tributário brasileiro: relatório final de pesquisa** / Conselho Nacional de Justiça; Instituto de Ensino e Pesquisa. – Brasília: CNJ, 2022^a, p. 130. Disponível em: <<https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/02/relatorio-contencioso-tributario-final-v10-2.pdf>>. Acesso: 15 fev. 2022.

processos de execução fiscal que tramitaram no ano de 2023, apenas 12 foram baixados¹¹.

Soma-se a isso o fato de a sistemática de cobrança de créditos tributários por meio de execução fiscal possuir baixa eficácia. Somente em 2% dos casos, aproximadamente, há a satisfação integral do crédito tributário^{12 13}.

Considerando a expressividade das execuções fiscais na composição do estoque processual do Poder Judiciário, verifica-se que o modelo de cobrança por execução fiscal é uma das causas do elevado contencioso entre fisco e contribuinte. O impacto vai além da seara judicial e atinge a arrecadação tributária, os contribuintes e o ambiente de negócios do país.

Demonstrou-se também o impacto da litigiosidade no ambiente de negócios. Comparativamente, em relação ao faturamento de empresas, os valores em litígio tributário no Brasil correspondem a de 57%, enquanto nos demais países em que essas mesmas empresas atuam, os valores são apenas de 3,33%¹⁴.

Os valores envolvidos no contencioso administrativo e judicial tributário brasileiro alcançam a soma de 75% do Produto Interno Bruto brasileiro. Esse cenário mostra uma significativa disparidade em relação aos padrões mundiais, já que, por exemplo, em 2013, a média do contencioso administrativo para países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) era de apenas 0,28% do PIB¹⁵.

Além disso, aproximadamente 4,01 trilhões de reais estão em disputas nos tribunais federais e estaduais. O prolongamento dos processos tributários no Brasil,

¹¹ CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Justiça em Números**. Brasília: CNJ, 2024, p. 204-209. Disponível em: <<https://www.cnj.jus.br/pesquisas-judiciarias/>> Acesso em: 8 jun. 2024.

¹² CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Diagnóstico do contencioso judicial tributário brasileiro**: relatório final de pesquisa / Conselho Nacional de Justiça; Instituto de Ensino e Pesquisa. – Brasília: CNJ, 2022^a, p. 272-273. Disponível em: <<https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/02/relatorio-contencioso-tributario-final-v10-2.pdf>>. Acesso: 15 fev. 2022.

¹³ RESENDE, Guilherme Mendes. **Nota Técnica n. 6, de 2023**, p. 15. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/textos/verTexto.asp?servico=cmc&pagina=nupec_apresentacao#litigio_em_analise>. Acesso em: 16 fev. 2024.

¹⁴ CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Diagnóstico do contencioso judicial tributário brasileiro**: relatório final de pesquisa / Conselho Nacional de Justiça; Instituto de Ensino e Pesquisa. – Brasília: CNJ, 2022^a, p. 265-266. Disponível em: <<https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/02/relatorio-contencioso-tributario-final-v10-2.pdf>>. Acesso: 15 fev. 2022.

¹⁵ MESSIAS, Lorreine Silva et al. **Contencioso tributário no Brasil**: relatório 2020: ano referência 2019. São Paulo: Insper, Núcleo de Tributação, 2020. Disponível em: <https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2020/07/Contencioso_tributario_Relatorio2019_092020_v2.pdf>. Acesso em: 30 ago. 2022.

que em média levam 18 anos e 11 meses para serem concluídos, engendra grande estoque de capital improdutivo. Esses recursos, em vez de serem direcionados para discussões tributárias, poderiam ser utilizados para promover a qualificação da mão de obra, aprimorar processos produtivos e fortalecer a gestão empresarial¹⁶.

A situação é de macrolitigância fiscal. Os números falam por si e revelam que estamos longe da pacificação da relação fisco e contribuinte, da segurança jurídica e da simplicidade do nosso sistema tributário¹⁷.

Esse contexto é sintomático de uma relação adversarial. De um lado, a cobrança do crédito tributário pela via tradicional da execução coercitiva ainda gera prejuízos para o Estado, pois um percentual significativo das execuções fiscais é infrutífero e, dentre as que conseguem algum êxito, não se efetua a arrecadação em tempo razoável, de outra parte, o enorme volume de processos tributários e a complexidade da legislação conduzem a uma morosidade em demasia e criam um ambiente com insegurança jurídica para o contribuinte, que tradicionalmente vê o fisco como um inimigo desmedido, que tenta impor de qualquer maneira a satisfação da obrigação tributária.

Justifica-se o presente trabalho a necessidade de ressignificar a relação entre fisco e contribuinte de maneira que seja possível conceber instrumentos para pacificação deste relacionamento, bem como reduzir a quantidade de conflitos que são resolvidos por um terceiro. Encontrar, portanto, mecanismos para reduzir o contencioso e para aperfeiçoar o diálogo entre fisco e Contribuinte.

A partir de que meios pode ser estruturada a relação entre fisco e contribuinte, de forma que seja possível reduzir a conflituosidade e o quantitativo de casos julgados por terceiros alheios à relação? Essa é a pergunta que esta pesquisa pretende responder.

¹⁶ CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Diagnóstico do contencioso judicial tributário brasileiro**: relatório final de pesquisa / Conselho Nacional de Justiça; Instituto de Ensino e Pesquisa. – Brasília: CNJ, 2022, p. 29. Disponível em: <<https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/02/relatorio-contencioso-tributario-final-v10-2.pdf>>. Acesso: 16 abr. 2024.

¹⁷ FARIA, Luiz Aberto Gurgel de. Sistema tributário nacional: a segurança jurídica e a contribuição que o PLS n. 298/2011 pode emprestar na busca pela simplicidade. In: **Segurança jurídica para o desenvolvimento econômico: análises de impacto legislativo**. Coord. Kassio Nunes Marques, Paulo Moura Ribeiro. Rio de Janeiro: ed. J&C: Justiça & Cidadania, 2022, p. 114.

A hipótese formulada é a de que instrumentos jurídicos que promovam o exercício, por ambas as partes, da confiança, da cooperação e da consensualidade são capazes de reduzir a conflituosidade e o quantitativo de casos julgados por terceiros alheios à relação tributária.

O recorte local foi estabelecido a partir do que há de experiência nacional a respeito da matéria e país estrangeiro que lida em alguma medida com a alta conflituosidade na relação fisco e contribuinte, a saber, a Itália. São examinados o ordenamento jurídico do Brasil e da Itália e como os respectivos Estados-nações se organizam na tentativa de promover a prevenção de novos conflitos tributários e a redução dos já existentes. A razão desta delimitação é simples. Primeiro, são dois ordenamentos jurídicos com família jurídica originária comum, *civil law*, sendo útil para contrastar semelhanças e diferenças¹⁸. Segundo, há indicativo de que o assunto é objeto de atenção e providências por parte da Itália desde os anos 1990 – período em que foram previstos o *accertamento con adesione* e a *conciliazione giudiziale* –, sendo possível, portanto, avaliar impactos das ações tomadas desde então.

Serão analisadas as normas italianas, as quais serão avaliadas criticamente, com conclusões que podem ser a favor ou contra a adoção de eventual solução similar em nível nacional de meios de prevenção de novos conflitos tributários e a redução dos já existentes^{19 20}.

O objetivo geral do estudo é lançar luz sobre procedimentos ainda não comumente manejados pelo fisco no ordenamento jurídico nacional e sobre fundamentos que os embasam, analisando-os criticamente, a fim de contribuir para o aperfeiçoamento da relação tributária no Brasil.

Especificamente, pretende-se lançar luz sobre a importância de uma mudança cultural na esfera tributária marcada por relações adversariais para um contexto de confiança, cooperação e consensualidade. Uma virada cultural, portanto, que favoreça também um novo momento histórico e jurídico da relação fisco-contribuinte.

¹⁸ SIEMS, Mathias. **Comparative law**. Cambridge, United Kingdom: Cambridge University Press, 2ª ed., 2018, p. 17-18.

¹⁹ SIEMS, Mathias. **Comparative law**. Cambridge, United Kingdom: Cambridge University Press, 2ª ed., 2018, p. 15-16.

²⁰ GARBARINO, Carlo. **Research strategies in comparative taxation**. Bocconi Legal Studies Research Paper n. 3951352, 2021, p. 18-19. Disponível em: <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3951352>. Acesso em: 13 mai. 2024.

Objetiva-se revisitar a relação fisco e contribuinte, para investigar de que forma foi construída, especificamente no Brasil, e de que forma a confiança, a cooperação e a consensualidade podem ser inseridas em contexto de prevenção e de redução de conflitos em matéria tributária. Além disso, investigar soluções encontradas na experiência comparada para lidar com a alta conflituosidade tributária.

Por fim, pretende-se estruturar contribuições para uma relação que, ao mesmo tempo, seja menos conflituosa, promova mais conformidade voluntária e evite disputas desnecessárias. O marco teórico passa pela compreensão das dinâmicas entre fisco e contribuinte à luz da sociologia fiscal, com objetivo de construir uma nova forma de relacionamento, baseada em três fundamentos – confiança, cooperação e consensualidade –, e em um conjunto de meios de prevenção e de redução de conflitos tributários, a partir da experiência nacional e comparada.

Importante avanço se deu com a edição do Código de Processo Civil de 2015, o qual trouxe ao sistema o instituto do Negócio Jurídico Processual, que possibilitou o plano de amortização do débito fiscal (Portaria PGFN n. 742/2018), e da regulamentação da transação tributária (Lei n. 13.988/2020), ambos em nível federal, que têm sido replicados em diversos entes federativos. Enquanto o plano de amortização estrutura a forma para o pagamento do débito parcelado, facilitando a quitação do montante ao levar em consideração os aspectos financeiros do contribuinte, a transação tributária é um procedimento autocompositivo por meio do qual fisco e contribuinte, mediante concessões mútuas, estabelecem o fim do litígio e a consequente extinção do crédito tributário.

Após o advento da Lei n. 13.988/2020, foi regulamentada a transação tributária. Abriu-se a porta da transação do contencioso de pequeno valor, inspirado no modelo orgânico dos juizados especiais, a porta da transação do contencioso judicial ou administrativo tributário e, por fim, a porta da transação dos créditos inscritos na dívida ativa da União.

Vale mencionar a Recomendação CNJ n. 120/2021, que auxilia na implementação da autocomposição tributária no âmbito do Poder Judiciário, e a Resolução CNJ n. 471/2022, que institui a Política Judiciária Nacional de Tratamento Adequado à Alta Litigiosidade Tributária.

Em âmbito estadual e municipal, também crescem as notícias de utilização métodos consensuais de resolução de conflitos em âmbito tributário. São exemplos a transação no estado de São Paulo, instituída pela Lei Estadual n. 17.293/2020 e regulamentada pela Resolução PGE n. 27/2020 e pela Portaria SUBG CTF n. 20/2020, a transação no município do Rio de Janeiro, prevista na Lei Municipal n. 7.000/2021, e a transação no município de São Paulo, Lei n. 17.324/2020.

Todo esse esforço denota uma construção ainda em curso de um modelo no Direito Tributário capaz de oferecer soluções adequadas ao contencioso gerado nesse âmbito. Ocorre que, entre nós, meios com a característica de evitar o nascimento de novos conflitos ainda são pouquíssimos explorados, tampouco estudos sobre possíveis importações, no que repousa o ineditismo do presente estudo. Ainda se faz necessária uma mudança de cultura para que, em nível nacional, os caminhos consensuais e as soluções negociadas sejam enxergados e desenhados com mais naturalidade e facilidade.

No cenário internacional, a utilização de meios de prevenção e de redução de conflitos já se mostra uma realidade, tendo sido impulsionada pelo crescente número de conflitos tributários transfronteiriços que geraram a necessidade de promover a solução das demandas sem afrontar a soberania fiscal dos países envolvidos. A transação tributária, por exemplo, é atualmente prevista na legislação da Alemanha, França, Estados Unidos e Itália²¹.

Metodologicamente, a revisão bibliográfica e as análises documental e comparada são adotadas como estratégias capazes de verificar de que forma se estruturou a relação fisco e contribuinte e de que modo pode ser resignificada, assim como de compreender a utilização de meios adequados para prevenção e redução de conflitos no âmbito do direito comparado.

Após, pretende-se realizar uma avaliação de impacto legislativo *ex post*, ou avaliação retrospectiva, compreendida enquanto esforço apto a produzir informações ou conhecimentos mais relevantes e precisos sobre as relações causais possíveis ou reais entre a ação legislativa e as atitudes, comportamentos ou situações que podem

²¹ INSTITUTO DE ENSINO E PESQUISA. **Contencioso administrativo tributário federal**: uma análise comparativa entre Brasil e sete países. São Paulo: Insper, 2021. Disponível em: <https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2021/03/Contencioso-administrativo-tribut%C3%A1rio-federal_Uma-an%C3%A1lise-comparativa-entre-Brasil-e-sete-pa%C3%ADses.pdf>. Acesso em: 6 out. 2022.

ser observados na realidade social²². Lança-se mão da avaliação para buscar evidências de causalidade entre os objetivos pretendidos pelo legislador e as mudanças efetivamente identificadas²³.

A análise de impacto legislativo busca investigar qual(is) instrumento(s) de prevenção e redução de litígio pode(m) ser incorporados ao ordenamento jurídico pátrio, com vistas ao aprimoramento da relação fisco e contribuinte.

Mediante procedimento de análise comparada, será investigada a experiência italiana com os instrumentos de prevenção e redução de contencioso tributário, bem como a(s) compatibilidade(s) ou incompatibilidade(s) de possíveis incorporações ao direito pátrio.

No direito, as únicas coisas comparáveis são aquelas que cumprem a mesma função²⁴. Isso significa que não devem ser apresentadas regras sem alguma referência ao contexto organizacional e processual e à estrutura conceitual dentro da qual os problemas jurídicos surgem e as regras são operadas. Requer pelo menos uma reflexão sobre a imersão legal dos problemas jurídicos conforme se apresentam nos diferentes países estudados²⁵. A análise histórica estuda sistemas consecutivos no tempo e leva em conta as circunstâncias históricas nas quais os procedimentos legais sob comparação evoluíram, ajudando a compreender não apenas as leis em si, mas como interagem com as transformações econômicas e sociais ao longo do tempo²⁶.

Dessa maneira, o Capítulo I da Tese intenta demonstrar a gênese do Estado Fiscal a partir da sociologia fiscal, que abre caminho para compreender a relação fisco e contribuinte, no Brasil, a partir de três faces, a saber, cultural, histórica e jurídica, as quais indicam seja o esgotamento do modelo adversarial seja os fundamentos para uma nova fase dessa relação. Explora-se como se deu a cultura atual, marcada pela

²² MADER, Luzius. Evaluation of legislation: contribution to the quality of legislation. **Legislationline**, 2001. Disponível em: <<http://www.legislationline.org/documents/id/15216>>. Acesso em: 28 abr. 2021.

²³ União Europeia. **Better regulation package**. Estrasburgo: *European commission*, 2015. Disponível em: <https://ec.europa.eu/info/law/law-making-process/planning-and-proposing-law/better-regulation-why-and-how/better-regulation-guidelines-and-toolbox_pt>. Acesso em: 28 abr. 2021.

²⁴ SIEMS, Mathias. **Comparative law**. Cambridge, United Kingdom: Cambridge University Press, 2ª ed., 2018, p. 23-24.

²⁵ BELL, John. Legal Research and the Distinctiveness of Comparative Law. In: **Methodologies of Legal Research**, Mark Van Hoecke (ed.), Oxford, 2011, p. 170.

²⁶ SIEMS, Mathias. **The methods of comparative corporate law**. Durham Law School, 2016, p. 7-20. Disponível em: <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2593420>. Acesso em: 15 mai. 2024.

alta conflituosidade e desconfiança recíproca. Identificam-se fatores históricos que influenciaram a relação tributária.

Com o objetivo de apresentar institutos que podem impulsionar uma virada cultural e um novo momento histórico e jurídico da relação fisco-contribuinte, são expostas iniciativas nacionais implementadas ou em discussão no Capítulo II, para prevenção de resolução heterônoma de conflitos tributários e redução de contencioso dessa espécie.

Por fim, no Capítulo III, são investigados os instrumentos italianos criados com finalidade semelhante, a fim de contrastá-los com os brasileiros e demonstrar como marcaram virada cultural da relação fisco-contribuinte na Itália e como podem contribuir para a prevenção e redução de conflitos tributários no Brasil, realizando uma discussão detalhada e propositiva sobre possibilidades para um Direito Tributário Dialógico.

Capítulo I – A relação fisco e contribuinte sob um olhar da sociologia fiscal

Importa, inicialmente, discorrer a respeito da lente sobre a qual a pesquisa se guiará, a saber, a sociologia fiscal, o que implica um itinerário histórico e explicativo sobre a relação Estado e finanças públicas, a gênese do Estado Moderno e do Estado Fiscal e os elementos de uma cultura política de uma nação, o que possibilitará lançar luz à relação fisco e contribuinte tal como se apresenta atualmente.

Goldscheid é o primeiro a dar ênfase à perspectiva fiscal da história, destacando as finanças públicas como uma coleção de fatos que precisam ser considerados a partir da perspectiva da sociologia. Inova ao assimilar que a história fiscal de uma nação é essencial para entender como as estruturas sociais influenciam e são influenciadas pelos gastos e receitas públicas²⁷.

Partindo do pressuposto de que a história fiscal de um povo é parte essencial de sua história geral e, portanto, da abordagem apresentada por Goldscheid, Schumpeter enuncia que a importância da fiscalidade na história e na cultura, em muitos períodos, se revela ao explicar grande parte dos acontecimentos e ao permitir compreender a natureza e o funcionamento das finanças públicas contemporâneas²⁸.

A fiscalidade permite compreender as forças que moldam as nações e suas culturas ao longo do tempo. São exemplos a política econômica de Carlos V, que foi determinada exclusivamente por motivos fiscais, a dominação de comerciantes estrangeiros na Inglaterra até o século XVI, sob a proteção do Estado, e a tentativa de Colbert, na França, de submeter todo o país ao sistema de guildas²⁹.

Essa perspectiva explica também que a transformação da realeza medieval em um elemento chave para o surgimento do Estado Moderno se deve à sua natureza social e à distinção entre as esferas pública e privada. No caso da Áustria, durante as preparações para as Guerras Turcas no final do século XVII, o príncipe persuadiu a nobreza de que a campanha militar era de interesse coletivo e não apenas pessoal, e que os recursos destinados à guerra não eram empréstimos a ele, mas sim fundos

²⁷ GOLDSCHIED, Rudolf. A sociological approach to problems of public finances. In: MUSGRAVE, Richard A.; PEACOCK, Alan T. (Eds.). **Classics in the theory of public finance**. London: MacMillan, 1958, p. 203-207.

²⁸ SCHUMPETER, Joseph Alois. The Crisis of the Tax State. In: Richard SWEDBERG. Joseph A. Schumpeter. **The economics and sociology of capitalism**. Princeton: Princeton University Press, 1991, p. 100.

²⁹ SCHUMPETER, Joseph Alois. The Crisis of the Tax State. In: Richard SWEDBERG. Joseph A. Schumpeter. **The economics and sociology of capitalism**. Princeton: Princeton University Press, 1991, p. 100-101.

geridos pela realeza para o bem comum. Essa percepção da função pública do príncipe, separada de sua identidade privada, é fundamental para o nascimento do Estado Moderno. A ideia de um interesse comum, em oposição aos interesses familiares e feudais da nobreza e da vassalagem, mas que ainda depende da receita gerada por esses grupos, constitui o traço distintivo do Estado Moderno Absolutista³⁰.

Assim também, o surgimento do Estado Moderno pode ser verificado em nações europeias. A iminência de guerra e a habilidade do príncipe em convencer a nobreza a contribuir para o seu financiamento estão presentes em países como a Inglaterra, sob o reinado de João Sem Terra (1166-1216), a França, durante o reinado de Felipe IV (1268-1314), e a Espanha, sob Pedro IV de Aragão (1319-1387). A dinâmica de rivalidade e de diálogo e apoio entre o monarca, a nobreza e a pequena burguesia urbana foi nota sonante durante o surgimento do Estado Moderno, traduzindo-se em um conflito constante entre dominação e consenso³¹.

A partir dessa perspectiva, ao explorar as origens do Estado Moderno, particularmente na Alemanha e na Áustria, Schumpeter esclarece que o Estado Moderno não tem suas raízes no estado fiscal da antiguidade, nem em termos de continuidade nem de ressuscitação ou "migração de cultura". Em vez disso, se desenvolveu a partir das circunstâncias presentes nos territórios do Reich e dos príncipes dos séculos XIV ao XV³².

No século XIV e XV, o príncipe não era o governante absoluto de seu país, como se tornou após a Guerra dos Trinta Anos. Ele estava confrontado com a sólida posição dos diferentes grupos sociais e de poder da época, que incluíam principalmente a nobreza de vários graus, o clero, os burgueses das cidades e os camponeses³³.

Os príncipes, ao lidar com os diversos níveis de oposição e apoio desses grupos, precisavam negociar e manobrar cuidadosamente para implementar políticas

³⁰ SCHUMPETER, Joseph Alois. The Crisis of the Tax State. In: Richard SWEDBERG. Joseph A. Schumpeter. **The economics and sociology of capitalism**. Princeton: Princeton University Press, 1991, p. 106.

³¹ LEROY, Marc. **Taxation, the state and society: the fiscal sociology of interventionist democracy**. Brussels: Peter Lang, 2011, p. 115.

³² SCHUMPETER, Joseph Alois. The Crisis of the Tax State. In: Richard SWEDBERG. Joseph A. Schumpeter. **The economics and sociology of capitalism**. Princeton: Princeton University Press, 1991, p. 102.

³³ SCHUMPETER, Joseph Alois. The Crisis of the Tax State. In: Richard SWEDBERG. Joseph A. Schumpeter. **The economics and sociology of capitalism**. Princeton: Princeton University Press, 1991, p. 102.

fiscais e outras medidas de governança³⁴. Dessa forma, ocorreu a transição do feudalismo para o capitalismo. A natureza e a função do Estado sofreram mudanças significativas, especialmente em relação à coleta de tributos e ao financiamento de atividades³⁵.

Durante esse período, a necessidade de financiar as atividades do Estado, como a guerra, administração e projetos públicos, tornou-se cada vez mais premente. Os príncipes, confrontados com a necessidade de recursos, viam na tributação um meio vital para atender a essas demandas. No entanto, havia a necessidade de negociar com diferentes grupos – a nobreza, o clero, a burguesia e os camponeses livres –, cada qual com seus próprios interesses e poder de barganha, que precisavam ser considerados e equilibrados pelos príncipes. A habilidade dos príncipes de negociar permitiu a implementação de políticas fiscais e a consolidação de seus respectivos poderes³⁶.

A nobreza, sendo o grupo mais poderoso, desempenhava um papel particularmente significativo. Possuíam terras e recursos e tinham influência direta sobre as massas e sobre os assuntos do Estado. O clero também era dotado de um papel crucial ao mediar e influenciar as decisões políticas com frequência. Os burgueses, embora menos poderosos, contribuíam com riqueza econômica e conhecimento técnico. Os camponeses representavam uma parcela significativa da população e não podiam ser totalmente ignorados. O desafio era encontrar equilíbrio entre as concessões, pois os príncipes dependiam de receitas tributárias, as quais careciam de consentimento desses diferentes grupos³⁷.

Essas negociações não eram simplesmente sobre questões fiscais, mas também sobre o poder e a influência política. Os príncipes tinham que manobrar cuidadosamente entre esses diferentes grupos, equilibrando suas demandas e interesses para manter a estabilidade e a ordem. Isso muitas vezes significava fazer

³⁴ SCHUMPETER, Joseph Alois. The Crisis of the Tax State. In: Richard SWEDBERG. Joseph A. Schumpeter. **The economics and sociology of capitalism**. Princeton: Princeton University Press, 1991, p. 105.

³⁵ EBNER, Alexander. Institutions, entrepreneurship, and the rationale of government: An outline of the Schumpeterian theory of the state. **Journal of Economic Behavior & Organization**, vol 59, 2006, p. 498-500.

³⁶ SCHUMPETER, Joseph Alois. The Crisis of the Tax State. In: Richard SWEDBERG. Joseph A. Schumpeter. **The economics and sociology of capitalism**. Princeton: Princeton University Press, 1991, p. 106-108.

³⁷ SCHUMPETER, Joseph Alois. The Crisis of the Tax State. In: Richard SWEDBERG. Joseph A. Schumpeter. **The economics and sociology of capitalism**. Princeton: Princeton University Press, 1991, p. 106-108.

concessões, formar alianças e jogar grupos uns contra os outros para alcançar seus objetivos³⁸.

Assim, o Estado Moderno surge após um longo processo de negociações, em que os príncipes e os diferentes grupos sociais moldaram juntos as estruturas fiscais e políticas de um Estado que se financia principalmente por meio da tributação e que tem a autoridade para impor tributos³⁹.

Com a centralização do poder de tributar, houve uma transferência gradual de autoridade e recursos para o príncipe. Cada concessão ou acordo alcançado na negociação era uma solução para uma necessidade fiscal imediata e um passo em direção a uma maior detenção do poder, ponto fundamental para a criação do Estado Fiscal pós-feudalismo. À medida que os príncipes fortaleciam seu controle sobre os recursos financeiros, também aumentavam seu poder. Dessa forma, o modelo feudal, em que se verificava um poder mais fragmentado e distribuído entre vários senhores e entidades, deu lugar a um outro arranjo, no qual o poder se tornou mais concentrado⁴⁰.

A formação do Estado Fiscal ensejou mudanças nas relações de poder dentro da sociedade e estabeleceu as bases para o desenvolvimento de um Estado detentor do Poder Político cuja capacidade de tributar e gastar tornou-se uma de suas principais funções.

O processo de negociação levou ainda ao manejo da figura de representantes dos grupos sociais, para articular e defender interesses específicos e à formação de assembleias ou conselhos deliberativos, passo significativo para uma governança representativa. Um exemplo foi a formação do Grande Conselho inglês do Século XIII, presente na Magna Carta Inglesa e cuja convocação era necessária para a aprovação, ou não, de tributos reais por parte do Rei João Sem-Terra.

Eram espaços de reunião, discussão e aprovação ou rejeição de propostas fiscais e outras políticas do Príncipe. Denotavam um mecanismo pelo qual os

³⁸ SCHUMPETER, Joseph Alois. The Crisis of the Tax State. In: Richard SWEDBERG. Joseph A. Schumpeter. **The economics and sociology of capitalism**. Princeton: Princeton University Press, 1991, p. 108-116.

³⁹ SCHUMPETER, Joseph Alois. The Crisis of the Tax State. In: Richard SWEDBERG. Joseph A. Schumpeter. **The economics and sociology of capitalism**. Princeton: Princeton University Press, 1991, p. 108-116.

⁴⁰ SCHUMPETER, Joseph Alois. The Crisis of the Tax State. In: Richard SWEDBERG. Joseph A. Schumpeter. **The economics and sociology of capitalism**. Princeton: Princeton University Press, 1991, p. 108-116.

diferentes grupos sociais – a nobreza, o clero, os burgueses – podiam expressar suas opiniões e influenciar as decisões fiscais e políticas. É o contexto que vai propiciar oportunamente a transição para formas de governo mais democráticas e representativas.

À fiscalidade outros elementos se somam na sociologia fiscal, a fim de refletir a realidade social. A compreensão das finanças públicas requer, assim, uma análise que integre aspectos sociológicos, reconhecendo que as decisões econômicas e fiscais são profundamente influenciadas por relações de poder e interesses de classe na sociedade⁴¹. Isso porque há forças dentro da sociedade e do próprio Estado que indicam uma interação mais dinâmica entre o Estado e a sociedade na formação das políticas fiscais⁴². As forças sociais e culturais, *v.g.*, moldam e são moldadas pelo Estado.

A sociologia passa a ser enriquecida pela incorporação de perspectivas interdisciplinares e pela adoção de metodologias inovadoras, especialmente em áreas que interseccionam políticas fiscais com outras disciplinas, como direito, política e administração pública. Há a integração de conceitos sociológicos em análises econômicas, renunciando a fusão entre as duas disciplinas⁴³. A sociologia fiscal emerge, dessa forma, como resposta à separação das disciplinas de economia e sociologia, preenchendo um espaço crítico entre elas.

Dessa forma, a partir do prisma da sociologia fiscal, a relação entre o Estado e as finanças não pode ser analisada apenas do ponto de vista fiscal. Além do caráter do Estado como uma máquina para fins bastante específicos, é crucial reconhecer a importância do grupo de pessoas em quem o Estado assume forma social e dos fatores que ganham domínio sobre ele⁴⁴.

No caso da tributação, é vista como um campo de batalha em que as lutas de classe se manifestam. O tipo e a carga de tributação são determinados pela estrutura social e são poderes sociais que podem usar para mudar essa estrutura. É preciso,

⁴¹ GOLDSCHIED, Rudolf. A sociological approach to problems of public finances. In: MUSGRAVE, Richard A.; PEACOCK, Alan T. (Eds.). **Classics in the theory of public finance**. London: MacMillan, 1958, p. 205-207.

⁴² CAMPBELL, John L. The State and Fiscal Sociology. *Annual Review of Sociology*, vol. 19, 1993, p. 164. Disponível em: <<http://www.jstor.org/stable/2083385>>. Acesso em: 26 jan. 2024.

⁴³ BACKHAUS, Jürgen G. Fiscal sociology: what for? *American Journal of Economics and Sociology*, 2002, p. 22–25.

⁴⁴ SCHUMPETER, Joseph Alois. The Crisis of the Tax State. In: Richard SWEDBERG. Joseph A. Schumpeter. **The economics and sociology of capitalism**. Princeton: Princeton University Press, 1991, p. 101.

portanto, considerar o Estado como um fator da vida social e perceber a sua interação com os poderes sociais e culturais que o influenciam e são influenciados⁴⁵.

Como se verá mais detidamente nas faces cultural e histórica da relação fisco e contribuinte, no Brasil, muitas reivindicações de ações públicas decorrem de políticas fiscais em alguma medida desde a sua origem em 1500, a partir da exploração das monoculturas. A primeira estrutura tributária no país foi implementada com a criação das capitanias hereditárias em 1534 e marcou a nomeação dos primeiros agentes fiscais responsáveis pela coleta de impostos e outros tributos para a Coroa. Os colonos que recebiam terras nessas capitanias tinham o dever de contribuir com uma parcela de seus produtos para o rei de Portugal. Havia também imposições tributárias significativas sobre a extração de ouro e pedras preciosas. Tudo isso sem que houvesse retorno em benefícios públicos, o que levou a descontentamentos entre os brasileiros⁴⁶.

A sociologia fiscal busca entender como as práticas fiscais do Estado refletem e influenciam a estrutura econômica e social, enfocando as complexidades das interações sociais e dos contextos históricos e institucionais que vinculam Estado e sociedade, e que assim não só determinam as políticas fiscais como por elas são determinadas⁴⁷.

Seu propósito é explicar toda a estrutura e as instituições de uma sociedade a partir de sua história fiscal, ou seja, a partir dos meios utilizados pelo Estado para financiar suas atividades e a partir dos vislumbrados impactos sociais e políticos decorrentes de tais gastos. A sociologia fiscal abarca ao mesmo tempo um viés de teoria política, ao ressaltar a tributação como uma obrigação do cidadão face ao Estado; um viés de teoria jurídica, quando pretende compreender as conexões entre o arranjo normativo e os reflexos na arrecadação e nos gastos públicos; e um viés econômico, que vai além das rígidas teorias da escolha racional, e retoma a análise dos efeitos da atividade financeira estatal sobre a economia de mercado⁴⁸.

⁴⁵ SCHUMPETER, Joseph Alois. The Crisis of the Tax State. In: Richard SWEDBERG. Joseph A. Schumpeter. **The economics and sociology of capitalism**. Princeton: Princeton University Press, 1991, p. 102.

⁴⁶ OLIVEIRA, Daniela Olímpio de. **Uma sociologia da questão tributária no Brasil**: ocultamento e desocultamento da moral tributária. Rio de Janeiro, RJ: Lumen Juris, 2020, p. 109-114.

⁴⁷ CAMPBELL, John. The state and fiscal sociology. In: *Annual Review of Sociology*, Vol. 13, 1993, p.163-185.

⁴⁸ GALVÃO, Cristiane de Oliveira Coelho. **Receitas não-tributárias de petróleo e democracia**. Tese (Doutorado em Direito), Universidade de São Paulo, 2013, p. 40-41. Disponível em: <<https://doi.org/10.11606/T.2.2016.tde-01092016-141814>>. Acesso em: 9 jan. 2024.

A tributação, quando apreendida sob o ponto de vista da sociologia fiscal, revela-se um importante instrumento para a solução democrática dos conflitos redistributivos existentes entre as diferentes classes. A penetração do aparato tributário estatal na economia privada repercute em mudanças na sociedade como um todo. Os cidadãos compreendem a relação inafastável entre produtividade privada, arrecadação pública e políticas redistributivas, além de compreenderem que o equilíbrio desses três fatores requer a intermediação política de representantes de todas as diferentes classes sociais⁴⁹.

Contemporaneamente, a sociologia fiscal tem ganhado novos contornos. Além de compreender o Estado como uma figura que é simultaneamente moldada e modeladora de processos econômicos e sociais – refletindo as relações sociais de poder e moldando os padrões sociais –, a crise financeira global de 2008, ocasionada pelo colapso do mercado imobiliário nos Estados Unidos, coroou a reorientação na abordagem da sociologia fiscal. O escopo atualmente enfatiza a necessidade de um entendimento mais profundo e integrado do Estado Fiscal em um mundo em evolução⁵⁰. Essa continuidade reflete a natureza dinâmica da sociologia fiscal e sua capacidade de se adaptar e responder às mudanças na sociedade e na economia⁵¹.

Enfatiza-se estratégias para reduzir ineficiências que surgem devido às políticas fiscais e regulatórias governamentais dada a crescente complexidade das interações econômicas e fiscais no cenário global, além da necessidade de investigar a ilusão fiscal⁵².

Adapta-se às mudanças contínuas nas disciplinas de economia e sociologia, bem como às transformações sociais e econômicas mais amplas. Abre-se às novas demandas, incorporando novos métodos e abordagens para manter sua relevância e eficácia. Reveste-se de importância prática no que toca a formulação de políticas e

⁴⁹ GALVÃO, Cristiane de Oliveira Coelho. **Receitas não-tributárias de petróleo e democracia**. Tese (Doutorado em Direito), Universidade de São Paulo, 2013, p. 53. Disponível em: <<https://doi.org/10.11606/T.2.2016.tde-01092016-141814>>. Acesso em: 9 jan. 2024.

⁵⁰ MUMFORD, Ann. **Fiscal Sociology at the Centenary**: UK Perspectives on Budgeting, Taxation and Austerity. London: Palgrave Socio-Legal Studies, 2019, p. 29-33.

⁵¹ BACKHAUS, Jürgen G. Fiscal sociology: what for? **American Journal of Economics and Sociology**, 2002, p. 6-8.

⁵² BACKHAUS, Jürgen G. Fiscal sociology: what for? **American Journal of Economics and Sociology**, 2002, p. 17.

legislações eficientes, ajudando a compreender como as políticas fiscais influenciam e são influenciadas por decisões políticas e sociais⁵³.

A narrativa histórica continua tendo posição de destaque para os novos estudos no âmbito da sociologia fiscal. Renova-se tanto o interesse pelos grandes temas sociais e suas explicações – por exemplo, a ascensão do Estado, a consolidação da democracia e as fontes de solidariedade social – como pelo método investigativo pautado na observação e comparação dos cursos históricos. Mas sem cair na tentação de acreditar em um determinismo equivalente ao propugnado pelas teorias da modernização, a nova sociologia fiscal reconhece antecipadamente que os trajetos históricos são caracterizados por bifurcações e particularidades que modificam o ponto de chegada de cada sociedade. O desenvolvimento econômico exerce um papel central sobre a evolução da fiscalidade do Estado, mas seus efeitos dependem do contexto institucional, dos conflitos políticos e de eventos contingentes que resultam em diferentes legislações orçamentárias e que, por sua vez, em um efeito espiralado, produzem novas instituições, novos conflitos e novas contingências⁵⁴.

No Brasil, a discussão atual sobre a arrecadação de receitas fiscais praticamente limita-se a reconhecer sua função financiadora das atividades do Estado, buscando demonstrar a necessidade de se garantir a saúde dos cofres públicos para que existam chances reais de democracia no país. Argumenta-se que uma democracia depende fundamentalmente do resguardo de inúmeros direitos por parte do Estado. Para proteger esses direitos – sejam de natureza individual, social ou coletiva – é preciso prestar um sem-número de serviços, que, obviamente, incorrem em vultosos custos⁵⁵.

Em outras palavras, para que exista democracia é preciso proteger direitos e, para se proteger direitos, é indispensável garantir o devido financiamento estatal. Dá-se a entender, portanto, que são maiores as chances de se desenvolver uma democracia saudável quanto maior for a capacidade arrecadatória do Estado, isto é,

⁵³ BACKHAUS, Jürgen G. Fiscal sociology: what for? *American Journal of Economics and Sociology*, 2002, p. 27-29.

⁵⁴ MARTIN, Issac William; MEHROTRA Ajay; PRASAD, Monica. The thunder of History: The Origins and Development of the New Fiscal Sociology. In: **The new fiscal sociology: taxation in comparative and historical perspective**. Cambridge University Press, 2009, p. 14.

⁵⁵ GALVÃO, Cristiane de Oliveira Coelho. **Receitas não-tributárias de petróleo e democracia**. Tese (Doutorado em Direito), Universidade de São Paulo, 2013, p. 17. Disponível em: <<https://doi.org/10.11606/T.2.2016.tde-01092016-141814>>. Acesso em: 9 jan. 2024.

se existe uma relação equilibrada entre gasto público para promoção de direitos e os mecanismos disponíveis para obtenção de receitas oriundas de tributos⁵⁶

A análise das políticas fiscais e orçamentárias deve ir além da simples eficiência econômica ou conformidade legal. Deve-se considerar como essas políticas são influenciadas e moldadas por um ambiente mais amplo de forças institucionais. Isso inclui entender como as políticas fiscais respondem e perpetuam normas sociais e culturais, como elas são influenciadas por pressões de legitimidade e como as práticas são disseminadas entre diferentes instituições e jurisdições⁵⁷.

A sociologia fiscal, em síntese, dedica especial importância à abordagem histórica e cultural de uma nação e, assim, ilumina o caminho que é preciso percorrer para se lançar luzes adequadas acerca de como se desenvolveu a relação Estado e sociedade no Brasil a partir de sua história fiscal.

Dessa maneira, valendo-se de tal conhecimento, os tópicos subsequentes investigarão, a partir de um olhar fragmentado em três faces – cultural, histórica e jurídica – o relacionamento entre fisco e contribuinte.

1.1 Face cultural da relação Estado Fiscal e contribuinte no Brasil

Dado que um dos objetivos da sociologia fiscal é compreender a realidade social e ultrapassar a compreensão puramente jurídica, importa adentrar e refletir sobre os aspectos culturais que moldam relação Estado Fiscal e contribuinte no Brasil para além do ponto de vista jurídico, atendendo-se, assim, o apelo da comunidade jurídica contemporânea brasileira pela mudança cultural da relação fisco e contribuinte, afastando-se de uma postura de coerção e desconfiança em direção à consensualidade, confiança e cooperação.

O que se pretende é demonstrar de que maneira as nuances culturais se refletiram no dia a dia tributário atual, marcadamente a partir do “homem cordial” e do “jeitinho brasileiro” enquanto fenômenos emblemáticos enraizados na cultura

⁵⁶ GALVÃO, Cristiane de Oliveira Coelho. **Receitas não-tributárias de petróleo e democracia**. Tese (Doutorado em Direito), Universidade de São Paulo, 2013, p. 17. Disponível em: <<https://doi.org/10.11606/T.2.2016.tde-01092016-141814>>. Acesso em: 9 jan. 2024.

⁵⁷ MUMFORD, Ann. **Fiscal Sociology at the Centenary**: UK Perspectives on Budgeting, Taxation and Austerity. London: Palgrave Socio-Legal Studies, 2019, p. 116.

brasileira, os quais influenciam diretamente a relação fisco e contribuinte e a percepção pública do sistema tributário, como se verá a seguir.

A relação entre o fisco e os contribuintes é comumente caracterizada por um ciclo de desconfiança e litigância, acentuado por um Sistema Tributário percebido como ineficiente, injusto e desigual. As práticas fiscais, muitas vezes vistas como arbitrárias e desproporcionais, alimentam um ciclo de descontentamento e resistência, a partir do qual as tentativas de evasão fiscal evidenciam um desalinhamento entre as expectativas dos contribuintes e da Administração tributária.

Trazendo à baila suporte teórico sobre cultura, tem-se que o homem é o resultado do meio cultural em que foi socializado, sendo herdeiro de um longo processo acumulativo de cognições, sentimentos e avaliações de sua população, que reflete o conhecimento e a experiência adquirida pelas numerosas gerações que os antecederam⁵⁸, bem como o conjunto de atitudes, crenças e valores que informam o comportamento de indivíduos e instituições, o que é crucial para entender como uma sociedade funciona⁵⁹.

A cultura é, por característica, dinâmica e sujeita a (in)evoluções que refletem as transformações sociais, sendo um espelho de sua história, das lutas e conquistas de seu povo, e do sistema de valores que orienta suas decisões política⁶⁰. Cada mudança, por menor que seja, representa o desenlace de numerosos conflitos. Isso porque em cada momento as sociedades humanas são palco de embate entre as tendências conservadoras e inovadoras. As primeiras pretendem manter os hábitos inalterados. As segundas contestam a sua permanência e pretendem substituí-los por novos procedimentos⁶¹.

O elemento cultural de uma nação é composto por, ao menos, três diferentes tipos de orientações: cognitivas, afetivas e avaliativas. O componente cognitivo refere-se ao nível de conhecimento e consciência que os cidadãos têm sobre o sistema

⁵⁸ LARAIA, Roque de Barros. **Cultura, um conceito antropológico**. 14^a ed. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Ed., 2001, p.45.

⁵⁹ ALMOND, Gabriel A.; VERBA, Sidney. **The civic culture: political attitudes and democracy in five nations**. New Jersey: Princeton University Press, 1963, p. 23-29.

⁶⁰ ALMOND, Gabriel A.; VERBA, Sidney. **The civic culture: political attitudes and democracy in five nations**. New Jersey: Princeton University Press, 1963, p. 23-29.

⁶¹ LARAIA, Roque de Barros. **Cultura, um conceito antropológico**. 14^a ed. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Ed., 2001, p.99.

político. Uma forte orientação cognitiva pode levar a uma maior participação. Já o aspecto afetivo diz respeito aos sentimentos e emoções da sociedade em relação ao sistema político, passando pela confiança nas instituições e pelo sentimento de pertencimento a uma comunidade. O elemento avaliativo, por sua vez, é caracterizado pela capacidade de avaliação do sistema político a ser feita pelos cidadãos⁶².

Para uma democracia prosperar, deve haver uma congruência, ou harmonia, entre os valores, crenças e atitudes dos cidadãos e as práticas e instituições democráticas sob as quais eles vivem. Trata-se da noção de congruência como elemento cultural, que é verificada a partir do alinhamento entre o que os cidadãos esperam e acreditam sobre seu sistema político e como o sistema realmente opera⁶³.

Além disso, a congruência requer um equilíbrio entre as demandas dos cidadãos e a capacidade do sistema político de atender a essas demandas. O descompasso entre as expectativas dos cidadãos e o que o sistema pode fornecer é uma receita para o descontentamento e pode levar ao cinismo, à apatia ou à revolta⁶⁴.

Outra importante faceta relacionada à cultura é a interação entre o Estado e os cidadãos, especialmente no que tange à comunicação, a qual é crucial porque fornece a esses o conhecimento necessário para participar do processo democrático⁶⁵. Uma comunicação clara e aberta possibilita que os cidadãos adquiram o conhecimento necessário para uma participação ativa no processo democrático, tornando-os menos vulneráveis à manipulação e mais aptos a fazer escolhas políticas que correspondam aos seus interesses⁶⁶. Permite que os cidadãos cobrem e responsabilizem seus líderes por suas ações ou inações. Sem canais de comunicação eficazes, a responsabilidade se deteriora, o que leva a um aumento do cinismo e da desconfiança do público em relação à classe política⁶⁷.

⁶² ALMOND, Gabriel A.; VERBA, Sidney. *The civic culture: political attitudes and democracy in five nations*. New Jersey: Princeton University Press, 1963, p. 173-175.

⁶³ ALMOND, Gabriel A.; VERBA, Sidney. *The civic culture: political attitudes and democracy in five nations*. New Jersey: Princeton University Press, 1963, p. 501.

⁶⁴ ALMOND, Gabriel A.; VERBA, Sidney. *The civic culture: political attitudes and democracy in five nations*. New Jersey: Princeton University Press, 1963, p. 512.

⁶⁵ ALMOND, Gabriel A.; VERBA, Sidney. *The civic culture: political attitudes and democracy in five nations*. New Jersey: Princeton University Press, 1963, p. 483.

⁶⁶ ALMOND, Gabriel A.; VERBA, Sidney. *The civic culture: political attitudes and democracy in five nations*. New Jersey: Princeton University Press, 1963, p. 489.

⁶⁷ ALMOND, Gabriel A.; VERBA, Sidney. *The civic culture: political attitudes and democracy in five nations*. New Jersey: Princeton University Press, 1963, p. 491-493.

Outro ponto a ser destacado é o papel da comunicação política na resolução de conflitos. Em qualquer sociedade, haverá uma diversidade de opiniões e interesses. A comunicação política oferece um espaço para o debate público, negociação e compromisso, ao facilitar o diálogo sobre questões controversas, ajudando a prevenir a escalada de desacordos em conflitos intransigentes⁶⁸.

Na cultura brasileira, uma característica marcante é a capacidade de adaptação para atender às necessidades e interesses individuais, que advém dos padrões estabelecidos pelos colonizadores portugueses privilegiados, que, buscando vantagens e interesses pessoais, evitavam confrontos com a Coroa e adotavam comportamentos cordiais, amparados pelo pluralismo jurídico da época. O que era, inicialmente, restrito aos colonos portugueses difundiu-se entre os brasileiros, resultando em um padrão de cordialidade nas interações. Esse fenômeno contribuiu para a formação do conceito de “homem cordial”, caracterizando uma pessoa que mantém relações amistosas para preservar seus interesses pessoais e status⁶⁹.

Esse elemento de cordialidade, em algum grau, é transferido para o Estado, moldando suas relações interpessoais e materializando suas expectativas e convicções na organização governamental. O período colonial no Brasil deixou heranças que até hoje estão presentes na vida dos brasileiros. Disfunções desafiam gerações atrás de gerações, a saber: patrimonialismo, oficialismo e a cultura da desigualdade⁷⁰.

O patrimonialismo reflete-se nas relações entre a coroa e a sociedade, na qual não existia distinção clara entre os bens do monarca e os do Estado, com sobreposição entre os interesses públicos e privados. O rei exercia controle direto sobre as riquezas e tributos da colônia, evidenciando uma fusão entre o poder pessoal e o estatal⁷¹.

⁶⁸ ALMOND, Gabriel A.; VERBA, Sidney. **The civic culture**: political attitudes and democracy in five nations. New Jersey: Princeton University Press, 1963, p. 502-504.

⁶⁹ HOLANDA, Sérgio Buarque de. **Raízes do Brasil**. 26 ed. – São Paulo: Companhia das Letras, 1995, p. 141-151.

⁷⁰ BARROSO, Luís Roberto. **Sem data vênica**: um olhar sobre o Brasil e o mundo. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2020, p.110.

⁷¹ BARROSO, Luís Roberto. **Sem data vênica**: um olhar sobre o Brasil e o mundo. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2020, p.85-86.

O oficialismo caracteriza a dependência excessiva do Estado para a realização de projetos pessoais, sociais ou empresariais, manifestando-se na busca constante por empregos públicos, créditos facilitados, desonerações fiscais e subsídios. Esse fenômeno revela uma expectativa de que o Estado seja o provedor principal, muitas vezes em detrimento da iniciativa privada e da meritocracia⁷².

A cultura da desigualdade manifesta-se na falha em promover efetivamente as diversas formas de igualdade: formal, material e de reconhecimento. No Brasil, a igualdade formal, que visa evitar a discriminação arbitrária, a igualdade material, que busca proporcionar oportunidades iguais a todos, e a igualdade de reconhecimento, que se foca no respeito às diversidades e proteção às minorias, enfrentam obstáculos significativos. A ausência de uma crença generalizada na igualdade de direitos gera um sistema em que prevalecem privilégios e benefícios especiais para determinados grupos, como isenções fiscais, foro especial, juros baixos, auxílios diversos e tratamento diferenciado na justiça, perpetuando uma estrutura social desigual e questionável. Essa situação é frequentemente sintetizada na expressão “Sabe com quem está falando?”, que reflete a persistência de uma mentalidade elitista e desigual na sociedade brasileira⁷³.

O "jeitinho brasileiro" é frequentemente entendido como uma abordagem informal adotada por indivíduos para solucionar problemas, utilizando-se de um leque de estratégias que vão desde o charme e a simpatia até a corrupção. No cerne dessa prática, está a personalização das relações, com o objetivo de estabelecer regras excepcionais para si mesmo, flexibilizando ou mesmo violando as normas sociais e legais vigentes. Esse mecanismo não apenas busca contornar os procedimentos formais, mas também, e de forma subjacente, visa estabelecer uma conexão afetiva ou emocional com a pessoa envolvida na situação, facilitando, assim, o alcance dos objetivos desejados pelo indivíduo que recorre ao "jeitinho"⁷⁴.

A tendência ao imprevisto, evidenciada pela falha em planejar e cumprir prazos, bem como pela recorrente quebra de compromissos, caracteriza o "jeitinho". Existe

⁷² BARROSO, Luís Roberto. **Sem data vênica**: um olhar sobre o Brasil e o mundo. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2020, p.85-86.

⁷³ BARROSO, Luís Roberto. **Sem data vênica**: um olhar sobre o Brasil e o mundo. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2020, p.85-86.

⁷⁴ BARROSO, Luís Roberto. **Sem data vênica**: um olhar sobre o Brasil e o mundo. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2020, p.127.

uma crença predominante de que as situações se resolverão espontaneamente, frequentemente confiando-se no charme e em recursos momentâneos, e atribuindo falhas a circunstâncias aleatórias, ao invés de admitir a falta de planejamento e organização adequados⁷⁵.

O jeitinho não se confunde apenas com corrupção. Relaciona-se com a mediocridade e com a inaptidão de indivíduos em desempenhar suas funções adequadamente e no tempo devido, o que se acentua pela tendência de valorizar relações e sentimentos pessoais em detrimento do compromisso e da responsabilidade com o coletivo. Essa forma de individualismo, contudo, não se manifesta pela liberdade ou inovação, mas sim na displicência em prejudicar outrem para obter vantagens pessoais, demonstrando uma falta de respeito pelas normas sociais e uma predisposição para subverter a ética em favor de interesses individuais⁷⁶.

O "pacote negativo" associado ao jeitinho brasileiro abarca também um profundo sentimento de desigualdade, sustentado pela ideia de que as regras se aplicam apenas aos "outros" e não aos indivíduos que se consideram especiais. Nessa lógica, não é necessário respeitar filas, ou é aceitável estacionar em calçadas. Práticas como a emissão de atestados médicos falsos, a apresentação de recibos de táxi com valores inflados para reembolso, ou a diferenciação de preços com ou sem nota fiscal tornam-se comuns, pavimentando o caminho para atos de corrupção mais significativos, como o pagamento de vantagem indevida em processos licitatórios. Essa escalada de desonestidade, partindo de pequenas infrações até a corrupção em larga escala, reflete a deterioração ética e moral, na qual a flexibilidade das regras é vista como um direito pelos que se consideram acima do sistema⁷⁷.

Esse aspecto cultural esteve presente nas relações entre pessoas e entre essas e o Estado. Os relacionamentos foram se desenvolvendo de tal forma que permitiu aos cidadãos buscarem troca de favores com o governo, ao invés de procurar diretamente o serviço público ou os particulares envolvidos na relação, e até mesmo

⁷⁵ BARROSO, Luís Roberto. **Sem data vênica**: um olhar sobre o Brasil e o mundo. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2020, p.128.

⁷⁶ BARROSO, Luís Roberto. **Sem data vênica**: um olhar sobre o Brasil e o mundo. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2020, p.128-129.

⁷⁷ BARROSO, Luís Roberto. **Sem data vênica**: um olhar sobre o Brasil e o mundo. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2020, p.128-129.

quando buscavam o serviço público, manejar formas de burlar a burocracia, flexibilizando e quebrando normas sociais ou legais impostas pela legislação vigente, as quais deveriam, na teoria, ser aplicadas em caráter geral⁷⁸.

Essas heranças surgiram de um sistema de permissão à flexibilização, à distorção legal e às desigualdades sociojurídicas. Esse caráter de corrupção enraizado contribuiu, inevitavelmente, para que a população buscasse solucionar as suas demandas de alguma forma, mesmo que essa desrespeitasse os preceitos legais ou até mesmo as imposições sociais, pois o costume permitia o exercício de tais atitudes como normais⁷⁹.

A cultura brasileira, dessa forma, interliga práticas históricas, nuances socioculturais e dinâmicas políticas. A flexibilidade e adaptabilidade são elementos que se entrelaçam profundamente com o "jeitinho" e a "lei de Gerson"⁸⁰, refletindo uma predisposição para a negociação e a busca de soluções alternativas, embora nem sempre alinhadas com os princípios éticos e legais estritos.

Refletindo sobre o período colonial e sobre como se davam as relações interpessoais, chega-se às raízes da cultura do litígio no Brasil. É possível entender como o Poder Judiciário se tornou um órgão aparentemente confiável, no imaginário social, dada a propensão ao imprevisto, a sobreposição de interesses pessoais ao compromisso social, a sensação de injustiça, o descumprimento da lei e a prevalência de corrupção moldaram uma atmosfera de ceticismo entre os cidadãos, uma vez que as interações fora dos padrões formais somente visavam o benefício próprio, possibilitando o descompasso entre interesses e a diminuição de credibilidade nos negócios jurídicos realizados por particulares⁸¹.

⁷⁸ CHAVES, Marcelo Nóbrega Athayde; LIRA, Úrsula Bezerra e Silva. **Cultura do litígio no Brasil** um diálogo entre o pensamento de Keith Rosenn e Sérgio Buarque de Holanda. Revista Jurídica Luso-Brasileira da Universidade de Lisboa, Ano 8 (2022), n. 1, p. 1259.

⁷⁹ CHAVES, Marcelo Nóbrega Athayde; LIRA, Úrsula Bezerra e Silva. **Cultura do litígio no Brasil**: um diálogo entre o pensamento de Keith Rosenn e Sérgio Buarque de Holanda. Revista Jurídica Luso-Brasileira da Universidade de Lisboa, Ano 8 (2022), n. 1, p. 1259.

⁸⁰ A expressão surgiu após um comercial de 1976 para os cigarros Vila Rica, protagonizado por Gérson, ex-jogador de futebol que atuou em grandes equipes. No anúncio, o então jogador elogia o cigarro, destacando suas qualidades: "É gostoso, suave e não irrita a garganta". Em seguida, questiona: "Por que pagar mais caro se o Vila me dá tudo aquilo que eu quero de um bom cigarro?" No fim, exibe um sorriso e profere a frase final comercial: "Gosto de levar vantagem em tudo, certo?" Essa declaração acabou conotando uma tendência de justificar atitudes erradas como se fossem corretas.

⁸¹ CHAVES, Marcelo Nóbrega Athayde; LIRA, Úrsula Bezerra e Silva. **Cultura do litígio no Brasil**: um diálogo entre o pensamento de Keith Rosenn e Sérgio Buarque de Holanda. Revista Jurídica Luso-Brasileira da Universidade de Lisboa, Ano 8 (2022), n. 1, p. 1242.

As características brasileiras de improviso, priorização do sentimentalismo pessoal sobre o dever social, percepção de desigualdade, descumprimento explícito da lei e corrupção significativa contribuíram para a desconfiança entre os cidadãos e, por outro lado, fortaleceram a credibilidade dos órgãos judiciais e o aumento da litigância judicial, um fenômeno resultante da adaptação do Estado aos mecanismos tradicionais envolvidos no “jeitinho”⁸².

Tal conjectura cultural foi reiterada por gerações de indivíduos imersos nesse meio social que permeia e fomenta a ideia de que a solução ideal do conflito deve ser solucionada em âmbito judicial, delineando traços de uma cultura de litigância de âmbito jurídico, – cultura essa introduzida no imaginário comum pelos cidadãos, advogados, professores de direito, juízes e diversos profissionais que buscam o Poder Judiciário para terem os seus problemas sanados⁸³.

Basta mencionar o perfil de advogados que a educação jurídica no Brasil formou por muitos anos. Tradicionalmente, a advocacia era vista como um campo de batalha onde predominava a figura do advogado combativo, cuja habilidade era medida pela capacidade de defender agressivamente os interesses de seus clientes em juízo. Contudo, o movimento em direção à advocacia colaborativa destaca a importância de desenvolver habilidades de negociação e mediação, visando a resolução de conflitos de forma mais harmoniosa e menos adversarial. Essa transformação enfrenta, entretanto, desafios significativos. As resistências culturais e estruturais à mudança são notáveis, como se constata em estudo empírico que indicou uma resistência substancial à incorporação da advocacia colaborativa⁸⁴.

Essas práticas viabilizaram a investidura de um número cada vez maior de demandas judiciais. Repercutiram em uma anormalidade funcional do conflito, de forma que a ideia geral inserida no (in)consciente coletivo é de que todo e qualquer

⁸² CHAVES, Marcelo Nóbrega Athayde; LIRA, Úrsula Bezerra e Silva. **Cultura do litígio no Brasil**: um diálogo entre o pensamento de Keith Rosenn e Sérgio Buarque de Holanda. *Revista Jurídica Luso-Brasileira da Universidade de Lisboa*, Ano 8 (2022), n. 1, p. 1245.

⁸³ BARROSO, Luís Roberto. **Sem data vênica**: um olhar sobre o Brasil e o mundo. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2020, p.173-175.

⁸⁴ BAPTISTA, Bárbara Gomes Lupetti; FILPO, Klever Paulo Leal. Entre a cooperação e o combate: o papel do advogado na mediação, em perspectiva comparada (Rio de Janeiro e Buenos Aires). **Revista de Formas Consensuais de Solução de Conflitos**, Brasília, v. 2, n. 1, p. 43 -48, jan/jun. 2016.

conflito necessita ser judicializado e resolvido sob a forma de uma solução adjudicada⁸⁵.

Essa cultura se manifesta no âmbito tributário por meio de uma conflituosidade acentuada, caracterizada por uma desconfiança recíproca e por um jogo de “caça aos ratos”, em que ambas as partes estão constantemente em um estado de vigilância e competição, tentando superar uma à outra, procurando antecipar e neutralizar as ações da outra e adotando estratégias defensivas ou ofensivas para proteger seus interesses.

Nesse contexto, como se demonstrará, desemboca no Poder Judiciário o campo de batalha, em que vigora a mentalidade segundo a qual, em qualquer desentendimento, deve sempre haver um vencedor e um vencido. Além disso, é ainda culturalmente estranha a incorporação de outras formas de alinhamento de divergências tributárias para solucionar questões que poderiam ser resolvidas por meio de diálogo, o que amplia a distância entre o fisco e os contribuintes, ao invés de promover uma aproximação que favoreceria uma adaptação conjunta às normas e à realidade.

A percepção dos cidadãos sobre o ambiente político e suas atitudes no trato com o Estado desempenham um papel importante na configuração da relação entre o fisco e os contribuintes. Um ambiente de confiança propicia estabilidade e segurança, enquanto a desconfiança alimenta insatisfação e instabilidade, prejudicando a eficácia das relações fiscais⁸⁶.

O relacionamento entre fisco e contribuintes no Brasil parte da desconfiança. Um olhar desconfiado da Administração para os contribuintes, que são percebidos como sonegadores mesmo atualmente; e vice-versa, os contribuintes também não têm bons olhos para o fisco, pois identificam as autoridades da Administração como vingativas e oportunistas. Para os contribuintes, a Administração está sempre

⁸⁵ LUCENA FILHO, Humberto Lima de. **A cultura da litigância e o Poder Judiciário: noções sobre as práticas demandistas partir da justiça brasileira.** Disponível <<http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=84117275be999ff5>>. Acesso em: 19 mar. 2024.

⁸⁶ ALMOND, Gabriel A.; VERBA, Sidney. **The civic culture: political attitudes and democracy in five nations.** New Jersey: Princeton University Press, 1963, p. 102.

trazendo novas interpretações às normas a fim de realizar autuações fiscais, que, no seu conceito, são perseguições injustas⁸⁷.

A aplicação da lei não serve tanto à liberdade e à igualdade no Estado fiscal, mas, antes, determina uma competição sobre conceitos entre autoridades fiscais, de um lado, e contadores e advogados, do outro⁸⁸. Esse contexto contrasta com uma cultura saudável, que valoriza a participação, o respeito pela diversidade de opiniões e a capacidade de compromisso, espinha dorsal da estabilidade democrática⁸⁹.

As prerrogativas jurídicas que orientam a atuação do fisco nem sempre são aplicadas de maneira ótima, evidenciando-se práticas inadequadas e, em alguns casos, até ilegais. Seus agentes tributários operam em um ambiente marcado, muitas das vezes, por descaso, situacionismo e mesmo desconfiança, conferindo ao contribuinte um tratamento de indiferença ou de potencial delinquente. Essa percepção é respaldada por atitudes como a não revogação de atos tributários infundados, a omissão na notificação dos contribuintes para a participação antes da emissão de decisões prejudiciais, a solicitação de informações ou documentos já possuídos pelo autoridade fazendária, a exclusão de provas que beneficiem o contribuinte do processo administrativo, a defesa obstinada de posições jurídicas contrárias à jurisprudência consolidada e a lentidão na implementação de decisões judiciais que penalizam o fisco, contrastando com a agilidade na execução da cobrança tributária⁹⁰.

Fora isso, a responsabilidade pela animosidade e pela cultura do conflito no âmbito tributário não recai somente sobre a Administração. O legislador também tem papel fundamental nessa questão. Contribui para o problema ao prever uma infinidade de normas, muitas vezes criadas de forma impulsiva e desorganizada, falhando em manter a coerência e sistematização necessárias para o bom funcionamento do sistema normativo, contendo múltiplos diplomas legais repletos de artigos e

⁸⁷ MOURA, Alessandra Teixeira Joca de Albuquerque. **A relação fisco e contribuintes na obrigação tributária**. Dissertação (Mestrado em Direito), Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa, 2022, p. 15-16. Disponível em: <<https://repositorio.idp.edu.br/handle/123456789/4111>>. Acesso em: 28 fev. 2024.

⁸⁸ KIRCHHOF, Paul. **Tributação no estado Constitucional**. Tradução: Pedro Adamy. São Paulo: Quartier Latin, 2016. p. 29-30.

⁸⁹ ALMOND, Gabriel A.; VERBA, Sidney. **The civic culture: political attitudes and democracy in five nations**. New Jersey: Princeton University Press, 1963, p. 134.

⁹⁰ ROCHA, Joaquim Freitas da. Da necessidade de combater o excessivo animus litigandi em matéria tributária: enfoque luso-brasileiro. In: **Arbitragem e mediação em matéria tributária** / Coord. Regina Helena Costa... [et. al]. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023, p. 352.

parágrafos, que são frequentemente modificados, favorecendo a incerteza e a complexidade na interpretação e aplicação das normas tributárias⁹¹.

Como reflexo da investigação acerca da natureza da relação fisco e contribuinte, chegou-se a sustentar que a obrigação tributária não seria uma relação jurídica, mas sim uma relação de poder, rechaçando a posição de igualdade entre as partes. A tributação daria, então, origem a uma relação de subordinação, constituída a partir da vontade do Estado, de modo que a manifestação desta vontade se revelaria em um ato de imposição. A concepção de tributo como expressão da força, da vontade e da soberania criou a visão anacrônica de obrigação tributária como uma relação de submissão do indivíduo ao poder soberano e absoluto do Estado⁹².

Não à toa, o animal que identificou institucionalmente a Administração tributária Federal no Brasil, a partir de 1979, foi o leão. O simbolismo é forte. O "rei dos animais" representa autoridade máxima, imponente, dominante, predador, vigilante e capaz de se impor.

O rugido do Leão foi fruto de campanha contra a sonegação, visando estimular o cumprimento espontâneo das obrigações tributárias. O animal foi escolhido para representar o guardião do Tesouro Nacional devido à sua figura. O leão é manso, mas não é bobo” – era um dos slogans publicados. Apregoava também que o leão não atacava sem avisar⁹³.

Esse contexto reflete a mentalidade adversarial, segundo a qual existe um adversário a ser combatido. O contribuinte, frequentemente visto como sonegador e fraudador e, em oposição, a Administração tributária, percebida como rigorosa e perdulária.

Por certo, instituições sólidas são necessárias. No entanto, em contraste com as ideias anteriores, vale destacar que a força e o exercício do domínio e da

⁹¹ ROCHA, Joaquim Freitas da. Da necessidade de combater o excessivo *animus litigandi* em matéria tributária: enfoque luso-brasileiro. In: **Arbitragem e mediação em matéria tributária** / Coord. Regina Helena Costa... [et. al]. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023, p. 354-355.

⁹² PORTO, Éderson Garin. **Os deveres de colaboração, cooperação e proteção no Direito Tributário**: por um novo perfil de relação obrigacional tributária. Tese (Doutorado em Direito), Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2015, p. 79. Disponível em: <https://lume.ufrgs.br/handle/10183/116280?locale=pt_BR>. Acesso em: 28 fev. 2024.

⁹³ EZEQUIEL, Márcio. **Receita Federal**: história da administração tributária no Brasil. Brasília: Secretaria da Receita Federal, 2014, p. 157-160.

submissão precisa ser conjugada com a CRFB/1988, de maneira que a Administração tributária passe a ser culturalmente reconhecida como capaz de mediar conflitos, facilitar o diálogo e promover a cooperação entre os cidadãos, enquanto esforço e atuação aptos a evitar conflitos desnecessários e promover maior conformidade tributária, dando concretude aos princípios constitucionais da eficiência, da cooperação e da livre iniciativa estampados nos arts. 37, 145, § 3º, e 170 da Constituição.

A constitucionalização da cooperação tributária como um dos princípios que agora integra explicitamente as diretrizes do Sistema Tributário Nacional, após a promulgação da Emenda Constitucional n. 132/2023, reflete uma clara intenção do legislador de que as normas devem ser interpretadas e aplicadas com base em uma perspectiva colaborativa. Evidencia-se, assim, a necessidade de abandonar práticas unilaterais e adotar condutas integradas e participativas entre os sujeitos tributários e a administração fiscal.

Ademais, o desenvolvimento de uma sociedade mais cooperativa e coesa requer esforço e comprometimento. Construir uma sociedade cooperativa exige educação, diálogo e compromisso com a equidade e a justiça social. Isso indica a necessidade de um esforço concertado e abrangente para melhorar as relações sociais e a cooperação⁹⁴.

Nessa perspectiva, com a qual a presente pesquisa se filia, a prosperidade de uma democracia está intrinsecamente ligada à congruência entre os valores dos cidadãos e as práticas das instituições, inclusive do fisco. Para que o sistema tributário brasileiro reflita verdadeiramente os princípios democráticos e seja aceito pelos cidadãos, deve-se estabelecer uma relação de confiança e transparência entre o fisco e os contribuintes.

As relações sociais e a cooperação cívica são elementos fundamentais na construção de uma sociedade democrática. A teia de interações interpessoais e o compromisso com o bem comum formam a espinha dorsal de uma comunidade política saudável. A confiança é a base das relações sociais. Em uma sociedade na

⁹⁴ ALMOND, Gabriel A.; VERBA, Sidney. **The civic culture**: political attitudes and democracy in five nations. New Jersey: Princeton University Press, 1963, p. 180-182.

qual os cidadãos confiam uns nos outros, há uma maior disposição para cooperar e trabalhar juntos para o bem comum. O envolvimento em atividades comunitárias e organizações cívicas é visto como crucial. Não apenas resolve problemas comunitários, mas também constrói um senso de responsabilidade compartilhada e propósito⁹⁵.

Em pesquisa empírica realizada no Brasil, constatou-se que: i. cidadãos têm a percepção de que estiveram afastados das esferas de decisão em momentos politicamente importantes; e ii. a relação de direitos e deveres que deveria ser mútua entre sociedade e Estado, considerando-se os tributos, está sendo alimentada apenas de uma parte, a saber, os cidadãos contribuem, mas o Estado não retribui⁹⁶. Além disso, ao analisar o Brasil por regiões geográficas, independentemente da quantia arrecadada em cada uma delas, em todas, existe uma percepção tributária negativa⁹⁷.

A capacidade de adaptação presente na cultura brasileira, herança dos padrões estabelecidos na era colonial, aparece aqui como uma resposta às necessidades e aos interesses individuais, muitas vezes em detrimento de uma abordagem coletiva e equitativa.

Consolidou-se, assim, a opinião corrente de que uma das principais causas que levam à fraude tributária por parte dos contribuintes é a aplicação de uma carga tributária em dissonância com a ideia de justiça, por exigir tributos em quantidade cada vez maior ao limite suportável pelas pessoas que são instadas a pagar⁹⁸.

Existem dois grandes segmentos submetidos à incidência tributária no país, o mercado, sujeito especialmente a tributos sobre a produção e o consumo, e a classe assalariada e as pessoas físicas, que respondem com tributos calculados sobre a folha de pagamento, o patrimônio e a renda notadamente. Para o mercado, se a alta tributação figura como fator de desestímulo da economia, a concorrência desleal

⁹⁵ ALMOND, Gabriel A.; VERBA, Sidney. **The civic culture**: political attitudes and democracy in five nations. New Jersey: Princeton University Press, 1963, p. 230.

⁹⁶ LINHARES, Bianca de Freitas. **Cultura política e percepção tributária**: uma análise sobre sustentação da democracia brasileira. Tese (Doutorado em Direito), Universidade Federal do Rio Grande do Sul, p. 98. Disponível em: <<https://lume.ufrgs.br/handle/10183/30634>>. Acesso em: 29 jan. 2024.

⁹⁷ LINHARES, Bianca de Freitas. **Cultura política e percepção tributária**: uma análise sobre sustentação da democracia brasileira. Tese (Doutorado em Direito), Universidade Federal do Rio Grande do Sul, p. 209. Disponível em: <<https://lume.ufrgs.br/handle/10183/30634>>. Acesso em: 29 jan. 2024.

⁹⁸ SEVEGNANI, Joacir. **A resistência aos tributos no Brasil**: Estado e sociedade em conflito. Florianópolis: Conceito Editorial, 2009, p.145.

causada pela sonegação é ainda mais nefasta. Para o segundo grupo, mais perverso que a alta tributação é a sensação de que há desvio ou má aplicação dos tributos pagos⁹⁹.

Por outro lado, a Administração tributária se esforça para justificar aos contribuintes a necessidade de cumprir com suas obrigações. Em alguns casos, a justificativa se baseia na detecção de simulação ou em algum vício nos negócios realizados pelo contribuinte, pontuando que tais práticas são maneiras de evasão fiscal. Em outros, o argumento é ancorado no princípio da capacidade contributiva, indicando que os tributos devem ser pagos de acordo com a capacidade econômica do contribuinte, visando uma arrecadação justa e proporcional¹⁰⁰.

Essa situação alimenta um círculo vicioso de desconfiança e ceticismo. As raízes desse comportamento revelam, inclusive, a origem da cultura de litigância, caracterizada pela confiança no Poder Judiciário como mediador de conflitos e pela deterioração das relações interpessoais, marcadas pela desconfiança e insegurança nos negócios, como apresentado alhures.

O que tem se tornado cada vez mais evidente é que essa abordagem confrontacional pode não ser a mais eficaz nem para as administrações fiscais nem para os contribuintes. A realidade é que, à medida que as tendências subjacentes em conformidade fiscal se desdobram, distingui-las de meros "solavancos na estrada" torna-se uma tarefa cada vez mais desafiadora¹⁰¹.

A proposta de transformar a relação existente entre fisco e contribuinte baseada na adversidade, para uma fundamentada na cooperação é tanto audaciosa quanto necessária. Um novo modelo de relação não implica na ausência de conflitos ou tensões, mas na gestão desses desafios de maneira que reconheça terrenos comuns e busque soluções que sejam benéficas para todas as partes¹⁰².

⁹⁹ SEVEGNANI, Joacir. **A resistência aos tributos no Brasil**: Estado e sociedade em conflito. Florianópolis: Conceito Editorial, 2009, p.148.

¹⁰⁰ MOURA, Alessandra Teixeira Joca de Albuquerque. **A relação fisco e contribuintes na obrigação tributária**. Dissertação (Mestrado em Direito), Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa, 2022, p. 19-20. Disponível em: <<https://repositorio.idp.edu.br/handle/123456789/4111>>. Acesso em: 28 fev. 2024.

¹⁰¹ OWENS, Jeffrey. Tax administrators, taxpayers and their advisors: can the dynamics of the relationship be changed? **Bulletin for International Taxation**, IBFD, September, 2012, p. 516.

¹⁰² OWENS, Jeffrey. Tax administrators, taxpayers and their advisors: can the dynamics of the relationship be changed? **Bulletin for International Taxation**, IBFD, September 2012, p. 517.

Um passo importante reside no reconhecimento da complexidade dessa relação, o que implica na transformação da relação entre fisco e contribuintes em direção a uma parceria genuína. Essa visão favorece uma dinâmica baseada na abertura relacional, entendimento mútuo e diálogo construtivo, em consonância com apelos por justiça e eficiência fiscal em um mundo cada vez mais interconectado¹⁰³.

A congruência como elemento cultural, como visto anteriormente, exige um equilíbrio entre o que os cidadãos esperam do Estado e o que ele pode oferecer. A disparidade entre essas expectativas e as capacidades do sistema político e tributário tem levado ao descontentamento, que se manifesta em cinismo, apatia ou revolta.

A percepção do pagamento de tributos como uma “obrigação” mostra o perfil de cidadãos descrentes quanto à validade da contribuição financeira com o Estado, o que minimiza o fomento ao contrato social¹⁰⁴. Pode-se afirmar que a maior parte dos cidadãos brasileiros apresenta percepção tributária negativa. Essa característica resulta de um conjunto de fatores estruturais e conjunturais aos quais a população está exposta. A percepção tributária é muito mais o resultado da performance do Estado do que da população¹⁰⁵.

Da mesma forma que os cidadãos não têm um comportamento democrático, não sendo possível caracterizar a sociedade com cultura cívica (com preocupações coletivas), o pagamento de tributos passa a ser entendido como um ato que é realizado devido ao autoritarismo do Estado. Pagam-se impostos não por haver uma concordância de que os impostos servem para o bem comum ou porque se acredita no Estado. Nesse caso, o comportamento de pagar por obrigação incentiva as percepções negativas dos tributos¹⁰⁶.

¹⁰³ OWENS, Jeffrey. Tax administrators, taxpayers and their advisors: can the dynamics of the relationship be changed? **Bulletin for International Taxation**, IBFD, September 2012, p. 517-518.

¹⁰⁴ LINHARES, Bianca de Freitas. **Cultura política e percepção tributária**: uma análise sobre sustentação da democracia brasileira. Tese (Doutorado em Direito), Universidade Federal do Rio Grande do Sul, p. 20. Disponível em: <<https://lume.ufrgs.br/handle/10183/30634>>. Acesso em: 29 jan. 2024.

¹⁰⁵ LINHARES, Bianca de Freitas. **Cultura política e percepção tributária**: uma análise sobre sustentação da democracia brasileira. Tese (Doutorado em Direito), Universidade Federal do Rio Grande do Sul, p. 208-209. Disponível em: <<https://lume.ufrgs.br/handle/10183/30634>>. Acesso em: 29 jan. 2024.

¹⁰⁶ LINHARES, Bianca de Freitas. **Cultura política e percepção tributária**: uma análise sobre sustentação da democracia brasileira. Tese (Doutorado em Direito), Universidade Federal do Rio Grande do Sul, p. 84. Disponível em: <<https://lume.ufrgs.br/handle/10183/30634>>. Acesso em: 29 jan. 2024.

O período colonial brasileiro deixou como herança cultural disfunções, notadamente, o patrimonialismo, o oficialismo e a cultura de desigualdade, que ainda hoje exercem influência na relação contribuintes e fisco. Esse frequentemente adota uma postura arbitrária em relação aos contribuintes, tratando-os como potencialmente imorais ou infratores e promovendo uma divisão estigmatizante entre virtuosos e imorais, com contribuintes frequentemente classificados nesse último grupo.

Interessa aqui retomar a ideia de que o sistema burocrático e formalizado do Brasil, com suas raízes históricas, criou um ambiente em que a troca de favores e a busca por atalhos para contornar a alta burocracia se tornaram práticas comuns entre os cidadãos e o governo.

A mudança relacional de fisco e contribuinte exige, nessa esteira, uma avaliação das práticas e atitudes atuais por ambas as partes. No entanto, ainda existe uma tendência ao comportamento individualista, tanto por parte dos agentes públicos, focados na sistemática do fiscalizar e punir, quanto dos contribuintes, que buscam minimizar os tributos devidos para além dos limites da elisão fiscal.

A prosperidade de uma democracia está intrinsecamente ligada à congruência entre os valores dos cidadãos e as práticas das instituições democráticas. Para que o sistema tributário brasileiro reflita verdadeiramente os princípios democráticos e seja aceito pelos cidadãos, deve-se estabelecer uma relação de confiança e transparência entre o fisco e os contribuintes.

A sociedade, como fundadora do Estado, tendo uma voz ativa na elaboração de normas e políticas públicas, não pode descurar de que as ações governamentais se alinhem ao interesse público e contraste com a flexibilidade ocasionalmente manipulativa do “jeitinho”. Com efeito, é imprescindível a harmonização entre a necessidade de conformidade fiscal e a ainda deficitária participação do cidadão no dia a dia da Administração tributária.

A cultura do “jeitinho” está presente em um contorcionismo que muitas vezes desemboca na evasão fiscal, refletindo práticas que corroem a integridade do sistema tributário e desembocam em desconfiança recíproca, na sistemática do fiscalizar e punir, carecendo, portanto, de transposição para uma virada cultural caracterizada pela aproximação de fisco e contribuinte. A relação fisco-contribuinte transparente e

confiável é fundamental para promover um ambiente no qual a cooperação, o entendimento mútuo e a construção de uma relação mais harmoniosa e eficiente sejam notas sonantes.

Em suma, essas são barreiras culturais a serem transpostas para uma abordagem mais dialógica e aproximativa no Direito Tributário que aqui se pretende desenvolver. Como se verá a seguir, no Brasil, o sentimento de que os tributos pouco financiavam o interesse público local foram, desde o início, acentuados pela distância do poder central em Portugal. As diversas revoluções ocorridas durante o período colonial demonstravam que a principal motivação da tributação era a arrecadação de fundos destinados principalmente ao sustento da coroa portuguesa.

A resistência fiscal passou a ser reflexo da percepção de que os tributos representavam uma expropriação da riqueza brasileira. A chegada da família real ao Brasil e a independência do país não alteraram essa dinâmica, com as províncias continuando a lamentar o inadequado reinvestimento das receitas tributárias. O embate se sucedeu para uma questão de autonomia das províncias face à centralização do poder de arrecadação pelo governo monárquico, que mantinha os recursos públicos distantes da população, sem o devido retorno em forma de serviços. Já no período republicano, apesar da ausência de conflitos violentos estritamente ligados a questões tributárias, emergiu um descontentamento com a centralização política, a insuficiência de mecanismos para a participação efetiva dos cidadãos e a falta de transparência na alocação dos recursos públicos¹⁰⁷.

Apresentada a face cultural, considerando a importância do enfoque fiscal da história atribuído pela sociologia fiscal para compreender grande parte dos acontecimentos¹⁰⁸ e como as estruturas sociais influenciam e são influenciadas¹⁰⁹, passe-se agora para uma análise eminentemente histórica da relação fisco e contribuinte de maneira a elucidar como esse relacionamento foi moldado ao longo do tempo no Brasil.

¹⁰⁷ SEVEGNANI, Joacir. **A resistência aos tributos no Brasil**: Estado e sociedade em conflito. Florianópolis: Conceito Editorial, 2009, p.143.

¹⁰⁸ SCHUMPETER, Joseph Alois. The Crisis of the Tax State. *In*: Richard SWEDBERG. Joseph A. Schumpeter. **The economics and sociology of capitalism**. Princeton: Princeton University Press, 1991, p. 100.

¹⁰⁹ GOLDSCHIED, Rudolf. A sociological approach to problems ofw public finances. *In*: MUSGRAVE, Richard A.; PEACOCK, Alan T. (Eds.). **Classics in the theory of public finance**. London: MacMillan, 1958, p. 203-207.

1.2 Face histórica da relação fisco e contribuinte no Brasil

A resistência ao pagamento de tributos no Brasil encontra suas raízes na história e é sustentada pela percepção de má gestão dos recursos pelo governo, aliada à crença popular de que evitar o pagamento de tributos é uma atitude astuta. Isso reflete um descompromisso com o bem público e constitui um entrave ao desenvolvimento nacional, situação agravada pelos frequentes escândalos de corrupção e desvio de verbas públicas.

No Brasil Colônia, a extração de ouro e diamantes deu origem à intervenção regulamentadora mais ampla que a Coroa realizou no Brasil. O governo português fez um grande esforço para arrecadar tributos. De um modo geral, houve dois sistemas básicos: o do quinto e o da capitação. O primeiro consistia na determinação de que a quinta parte de todos os metais extraídos devia pertencer ao rei. A capitação era mais abrangente e cobrada por cabeça de escravo, produtivo ou não, de sexo masculino ou feminino, maior de doze anos. Os fiscadores, ou seja, mineradores sem escravos, também pagavam o imposto por cabeça, no caso, sobre si mesmos. Além disso, o tributo era cobrado sobre estabelecimentos, como oficinas, lojas, hospedarias e matadouros¹¹⁰.

Nas últimas décadas do século XVIII, a sociedade mineira entrou em uma fase de declínio, marcada pela queda contínua da produção de ouro e pelas medidas da Coroa no sentido de garantir a arrecadação do quinto¹¹¹.

O entrosamento entre a elite local e a administração da capitania sofreu um abalo com a chegada a Minas do governador Luís da Cunha Meneses, em 1782, substituído por Visconde de Barbacena, o qual recebeu instruções portuguesas para garantir o recebimento do tributo anual de cem arrobas de ouro. Para completar essa quota, o governador poderia se apropriar de todo o ouro existente e, se isso não fosse suficiente, poderia decretar a derrama. Recebeu ainda instruções no sentido de

¹¹⁰ FAUTOS, Boris. **História do Brasil**. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 2008, p. 99-100.

¹¹¹ FAUTOS, Boris. **História do Brasil**. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 2008, p. 99-115.

investigar os devedores da coroa e os contratos realizados entre a administração pública e os particulares¹¹².

A questão da esfera fiscal das capitanias/províncias possuía raízes profundas na história administrativa da Coroa Portuguesa na América, pensada, a partir do século XVIII, como um instrumento político de racionalização e de concentração de poder no Reino. Essas autonomias deram ensejo às resistências a concentração de poder político e fiscal na Corte, desenhadas no período Joanino, e permaneceram como linhas de força atuantes durante o período independente, marcando a oposição centro/províncias como a principal linha de força no debate público¹¹³.

Já no início do período colonial, a drenagem de recursos para a metrópole, executada especialmente através dos tributos cobrados pela coroa, fez com que o Padre Antônio Vieira volvesse seus sermões contra a rapinagem sem medida, denunciando a sangria do patrimônio nacional como a mais grave doença que acometia o Brasil¹¹⁴. Assim o fez:

E como tantos sintomas lhe sobrevêm ao pobre enfermo, e todos acometem à cabeça e ao coração, que são as partes mais vitais, e todos são atrativos e contrativos do dinheiro, que é o nervo dos exércitos e das repúblicas, fica tomado todo o corpo e tolhido de pés e mãos, sem haver mão esquerda que cative, nem mão direita que premie; e faltando a justiça punitiva para expelir os humores nocivos e a distributiva para alentar e alimenta o sujeito, sangrando-o por outra parte os tributos em todas as veias, milagre é não tenha expirado¹¹⁵.

Era um modelo de duas vertentes e um só interesse. Ao mesmo tempo em que ocorria a apropriação das rendas tributárias, por meio da cobrança extorsiva de tributos sobre a atividade econômica da população, tem lugar também a injusta aplicação dos recursos arrecadados. O alvo visado pela dura atividade financeira era o pagamento de benefícios à nobreza, reduzida a pedinte de favores e rendas¹¹⁶.

O sistema tributário e a estrutura fiscal, devido à sua natureza excessivamente rigorosa, acabaram por fomentar a fraude e a corrupção como práticas comumente

¹¹² FAUTOS, Boris. **História do Brasil**. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 2008, p. 99-115.

¹¹³ COSTA, Wilma Peres, **Cidadãos & contribuintes**. São Paulo: Alameda, 2020, p. 243.

¹¹⁴ SEVEGNANI, Joacir. **A resistência aos tributos no Brasil**: Estado e sociedade em conflito. Florianópolis: Conceito Editorial, 2009, p.102.

¹¹⁵ FAORO, Raymundo. **Os donos do poder**: formação do patronato político brasileiro. 3ª ed. ver. São Paulo: Globo, 2001, p. 199.

¹¹⁶ FAORO, Raymundo. **Os donos do poder**: formação do patronato político brasileiro. 3ª ed. ver. São Paulo: Globo, 2001, p. 261-262.

aceitas e incorporadas ao cotidiano popular. A sociedade, à sua maneira, se educou no desrespeito da lei, chegando a se transformar em atributo do povo¹¹⁷. O que havia era a impressão fundada das lesões que o fisco ocasionava nas gavetas dos comerciantes e trabalhadores. Essa descrença na honra dos funcionários públicos alimentou oposições e antipatias carregadas por séculos no Brasil¹¹⁸.

As limitações impostas pelo Pacto Colonial, juntamente com a política tributária severa, impunham aos comerciantes o lucrativo caminho do contrabando. Fugia-se do controle comercial rígido e da perda de uma parcela considerável de lucro, que ficava nas mãos da Fazenda Real. Isso sem mencionar as dificuldades da elite colonial para lidar com a burocracia presente no momento do pagamento dos tributos. O contrabando aparecia como a saída mais lucrativa, apesar dos riscos¹¹⁹.

O raciocínio da prática tributária portuguesa era inverso ao justo: cobrava-se o que era necessário, ignorando os riscos desta cobrança sem limites. Sempre que a sanha do fisco português causava danos a alguma atividade econômica, corria-se no sentido de sanar aqueles males. Normalmente, eram ações improvisadas ou paliativas¹²⁰.

Antes mesmo da expansão mineradora, quatro grandes tensões ocorreram no século XVII, figurando entre as causas, com maior ou menor intensidade, os tributos. A primeira delas ficou conhecida como a Revolta da Cachaça, em 1660, quando o Governador do estado do Rio de Janeiro, Salvador de Sá e Benevides, homem rico e com fama de corrupto, ordenou de imediato a cobrança de novos impostos. Como o objetivo era financiar o aumento do contingente da tropa, para melhor controlar os moradores, a população exigiu a anulação dos tributos. Pressionado, o Governador foi deposto e substituído por Tomé Correia de Alvarenga, que, para amornar o conflito, extinguiu a cobrança, mas transferiu a taxaço para as vendas de carne e cachaça, o que incitou novos protestos que resultaram na fuga de Alvarenga. Salvador de Sá

¹¹⁷ OMEGNA, Nelson. **A cidade colonial**. 2ª ed. Brasília: EBRASA, 1971, p. 296.

¹¹⁸ OMEGNA, Nelson. **A cidade colonial**. 2ª ed. Brasília: EBRASA, 1971, p. 296.

¹¹⁹ AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos. **História dos tributos no Brasil**. São Paulo: Edições SINAFFRESP, 2000, p. 74.

¹²⁰ AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos. **História dos tributos no Brasil**. São Paulo: Edições SINAFFRESP, 2000, p. 103.

retornou ao poder e perdoou a maioria dos moradores envolvidos, bem como revogou as medidas tributárias que haviam dado origem à rebelião¹²¹.

O segundo movimento, a Guerra dos Mascates, ocorreu em 1710, em Pernambuco, e, apesar de tratar-se de um conflito envolvendo somente os senhores de engenho de Olinda e comerciantes do Recife, “os mascates”, que eram em sua maioria portugueses, os tributos estavam indiretamente relacionados às causas do movimento. Aos poucos, os comerciantes portugueses de Recife passaram a financiar os senhores de engenho de Olinda, tornando-se grandes credores dos produtores de açúcar e apropriando-se das propriedades como pagamento de dívidas. Aos senhores de engenho, somente lhes restaram contraporem-se por meio do poder da Câmara Municipal, impondo impostos cada vez mais altos aos comerciantes como forma de lhes reduzir o poder econômico. A guerra terminou em 1711 com a interferência da coroa, apoiando os comerciantes portugueses, confirmou Recife como Vila e centro principal da capitania de Pernambuco, e demonstrou, mais uma vez, que a corte era fiel à defesa dos interesses da gente de Portugal¹²².

A terceira revolta aconteceu na Bahia, em 1711. O Motim do Maneta foi motivado pela introdução de algumas medidas pelo Governador Pedro de Vasconcelos e Sousa, que resultaram na instituição de um imposto incidente sobre todos os artigos importados, a cobrança de taxas sobre escravos e a majoração do sal. A opressão veio em um momento de carestia, o que fez com o que os amotinados depredassem e incendiassem casas de suspeitos de serem coniventes com o novo tributo. O governador aceitou as exigências dos rebelados e suspendeu os aumentos de tributos, concedendo anistia aos devedores¹²³.

A quarta rebelião aconteceu em 1720 e foi precursora da Inconfidência Mineira. Marcou um momento decisivo de resistência ao domínio colonial caracterizado pelo descontentamento dos mineradores com as práticas opressivas das autoridades fiscais na arrecadação do quinto do ouro. A suspeita governamental de que quantias significativas do metal eram ocultadas para esquivar-se dos tributos levou o rei D. João V a emitir, em 1719, um decreto que vedava o transporte, comércio e exportação

¹²¹ DEL PRIORE, Mary; VENÂNCIO, Renato Pinto. **O livro de ouro da história do Brasil**. p. 134.

¹²² AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos. **História dos tributos no Brasil**. São Paulo: Edições SINAESP, 2000, p. 121.

¹²³ DEL PRIORE, Mary; VENÂNCIO, Renato Pinto. **O livro de ouro da história do Brasil**. p. 144.

do ouro em sua forma não processada, determinando que este, uma vez extraído, deveria ser encaminhado às casas de fundição. Ali, era transformado em barras, e a parte correspondente ao quinto era diretamente subtraída para os cofres reais. Em um ato de rebelião, os protestantes, após demolirem a residência do Ouvidor, congregaram-se em um contingente de cerca de dois mil, avançando em direção a Vila Rica. Ante a iminência de uma derrota, o Governador da capitania inicialmente apaziguou os ânimos ao concordar com as demandas, formalizando um compromisso de atender às reivindicações. No entanto, reagiu rapidamente e capturou os líderes, o que dissipou a revolta¹²⁴.

Durante a Inconfidência Mineira, o fardo dos impostos era insustentável e afetava a população como um todo, embora principalmente as camadas mais nobres compreendessem, de forma mais aguçada, as injustiças perpetradas pela coroa. Já não era mais aceito passivamente que a riqueza gerada na colônia fosse endereçada a Lisboa, seja por meio de impostos diretos ou de lucros exorbitantes. A quantia de metais preciosos enviados a Portugal era enorme, enquanto a população que vivia no Brasil permanecia muito pobre. Diante dessa opressão fiscal, a população começou a empregar estratégias criativas para escapar dessas imposições tributárias. É dessa época a utilização dos famosos “santos-do-pau-oco”, que eram imagens de santos, construídas em madeira, com interior oco, com a finalidade de transportar ouro e pedras preciosas para fugir da tributação imposta pela coroa portuguesa¹²⁵.

Além disso, a complexidade do sistema tributário é uma tradição historicamente arraigada no Brasil, que remonta ao período colonial. Já naquela época, havia muitos tributos e a captação de rendas tinha por incidência fatos os mais variados e curiosos. Os nomes dos tributos eram muitos: dizima, redizima, capitação, vintena, sisa, pedágio, quinta, doação, derrama, avença, barreira, finta, foro. Pagava-se por escravo, por profissão, por gêneros, por transações, por alimária, por loja, por trânsito, por produção. Quando não havia mais nomes a serem empregados, por eufemismo, o tributo recebia a denominação de doação e simulava um feitio voluntário¹²⁶.

¹²⁴ SEVEGNANI, Joacir. **A resistência aos tributos no Brasil**: Estado e sociedade em conflito. Florianópolis: Conceito Editorial, 2009, p.106.

¹²⁵ TORRES, David et. al. **Revelando o Sistema Tributário Nacional**. São Paulo: Edições SINAFFRESP, 2003, p. 473.

¹²⁶ OMEGNA, Nelson. **A cidade colonial**. 2ª ed. Brasília: EBRASA, 1971, p. 294.

As aludidas cobranças estatais foram uma das principais causas de descontentamento que alimentaram os desejos de independência, em meio a um sistema de arrecadação que não se traduzia em benefícios proporcionais na forma de serviços públicos. No período que precedeu a declaração de independência, a lacuna entre a sociedade e as autoridades governamentais era tal que, diante da falta de diálogo com o poder estatal, os contribuintes não viam nos impostos uma contribuição para o bem comum, mas sim um tributo compulsório destinado ao monarca. Este, por sua vez, administrava os recursos segundo sua vontade, sem qualquer obrigação de prestar contas, criando um ambiente de animosidade entre governantes e governados, o que era, sem dúvida, desfavorável à manutenção de uma relação harmoniosa¹²⁷.

Uma clara demonstração desta realidade é o Manifesto de 6 de agosto de 1822 feito por Dom Pedro, pouco antes da independência. O então príncipe conhecia o ódio aos tributos e ao fisco, a saber:

Si cavavam o seio de seus montes para delles extrahirem o ouro, leis absurdas, e o Quinto vieram logo esmorecel-os em seus trabalhos apenas encetados: ao mesmo tempo que o Estado Portuguez com soffrega ambição devorava os thesouros, que a benigna Natureza lhes offertava, fazia tambem vergar as desgraçadas Minas sob o peso do mais odioso dos tributos, da Capitação. Queriam que os Brasileiros pagassem até o ar que respiravam, e a terra que pisavam. [...] Si a actividade de algum Colono offerencia a seus Concidadãos, de quando em quando, algum novo ramo de riqueza rural, naturalisando vegetaes exoticos, uteis, e preciosos, impostos onerosos vinham logo dar cabo de tão felizes começos. Si homens emprehendedores ousavam mudar o curso de caudalosos ribeirões, para arrancarem de seus alveos os diamantes, eram logo impedidos pelos agentes crueis do monopolio, e punidos por leis inexoraveis. [...] Tal foi a sorte do Brazil por quasi tres seculos; tal a mesquinha politica, que Portugal, sempre acanhado em suas vistas, sempre faminto e tyrannico, imaginou para cimentar o seu dominio, e manter o seu facticio esplendor. Colonos e indigenas, conquistados e conquistadores, seus filhos e os filhos de seus filhos, tudo foi confundido, tudo ficou sujeito a um anathema geral. E porquanto a ambição do poder, e a sêde de ouro são sempre insaciaveis e sem freio, não se esqueceu Portugal de mandar continuamente Bachás desapiedados, magistrados corruptos, e enxames de agentes fiscaes de toda a especie, que no delirio de suas paixões e avareza despedaçavam os laços da moral assim publica, como domestica, devoravam os mesquinhos restos dos suores e fadigas dos habitantes, e dilaceravam as entranhas do Brazil, que os sustentava e enriquecia, para que reduzidos á ultima desesperação seus povos. [...] Suppriu com generosidade e profusão as despesas de uma nova Côrte desregrada - e, o que mais é, em grandissima distancia, sem interesse algum seu particular, mas só pelos simples laços da fraternidade, contribuiu tambem para as despesas da guerra, que Portugal tão gloriosamente tentara contra os seus invasores? E que ganhou o Brazil em paga de tantos

¹²⁷ FAORO, Raymundo. **Os donos do poder**: formação do patronato político brasileiro. 3ª ed. ver. São Paulo: Globo, 2001, p. 303.

sacrifícios? A continuação dos velhos abusos, e o accrescimento de novos, introduzidos, parte pela impericia, e parte pela immoralidade e pelo crime.¹²⁸

Em resposta a essa percepção de injustiça fiscal, muitos cidadãos optaram por declarar menos bens e renda, em uma tentativa de aliviar a pressão tributária, perpetuando, assim, um padrão de ocultação patrimonial¹²⁹.

Após a Proclamação da Independência, o Brasil se deparou com uma nova questão desafiadora. A escolha por uma administração centralizada resultou na concentração dos recursos financeiros e do poder decisório nas mãos do governo central, provocando, em pouco tempo, a insatisfação nas províncias afastadas do centro do poder. Essa estrutura dificultou a resposta às demandas locais e alimentou um sentimento de alienação entre as regiões periféricas e a autoridade nacional, semeando as tensões regionais que persistiriam ao longo da história do Brasil¹³⁰.

A visão mais comum sobre a federação brasileira toma as variações na distribuição de recursos tributários como evidências de suas “sístoles e diástoles”. Esses sucessivos ciclos de centralização e descentralização fiscal seriam explicados pelas variações de regime político. Assim, a República Velha caracterizou-se pela descentralização fiscal, seguida pela centralização do Estado Novo, que foi, por sua vez, sucedido por uma nova descentralização fiscal no período democrático de 1946-1964. Finalmente, a radical descentralização fiscal da Constituição de 1988 seria uma reação à centralização fiscal do regime militar¹³¹.

A história política do Império pode ser descrita, assim, como um movimento de sístole/diástole, no qual se alternam pulsões centralizadoras e descentralizadoras¹³². Adotou-se a estratégia de apoiar a estrutura fiscal nas rendas das alfândegas, o que teve o efeito de “amenizar” os conflitos potenciais da construção do Estado no que tange à relação entre esse e a riqueza das camadas proprietárias de terras e

¹²⁸ BRASIL. Câmara dos Deputados. **MANIFESTO DE 6 DE AGOSTO DE 1822**. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/manife_sn/antioresa1824/manifestosemnumero-41437-6-agosto-1822-576171-publicacaooriginal-99440-pe.html>. Acesso em: 12 mar. 2024.

¹²⁹ SEVEGNANI, Joacir. **A resistência aos tributos no Brasil: Estado e sociedade em conflito**. Florianópolis: Conceito Editorial, 2009, p.113.

¹³⁰ SEVEGNANI, Joacir. **A resistência aos tributos no Brasil: Estado e sociedade em conflito**. Florianópolis: Conceito Editorial, 2009, p.113.

¹³¹ ARRETICHE, Marta. Quem taxa e quem gasta: a barganha federativa na federação brasileira. Curitiba: **Revista de Sociologia e Política**, n. 24, p. 71, jun. 2005.

¹³² COSTA, Wilma Peres, **Cidadãos & contribuintes**. São Paulo: Alameda, 2020, p. 241.

escravizados. Por outro lado, acentuou-se a fricção entre o “centro” e as “províncias”, no processo de consolidação do centro político¹³³.

Foram inúmeros os movimentos que colocavam em oposição o governo central e as províncias, que lutavam principalmente pela falta de autonomia dos governos locais e contra os pesados impostos, a exemplo da Cabanagem e da Balaiada. A primeira ocorreu no Pará (1835 a 1840), onde, no início, participaram grandes proprietários, contrários aos altos impostos, mas ao final, caracterizou-se como uma luta de pessoas humildes, que moravam em cabanas, contra a exploração social. A segunda aconteceu no Maranhão (1837 a 1841) e se formou pela união de fazendeiros, comerciantes, mestiços, índios e escravos negros que lutavam contra a escravidão, a pobreza e os altos impostos¹³⁴.

Quando se sabe que muitas das antigas queixas das províncias se voltavam contra a centralização monárquica, pode parecer estranho o surgimento de tantas revoltas nesse período. Afinal, a Regência procurou dar alguma autonomia às Assembleias Provinciais e organizar a distribuição de rendas entre o governo central e as províncias. Os regentes acabaram incentivando disputas entre elites regionais pelo controle das províncias cuja importância crescia. O governo perdeu autoridade que, bem ou mal, teve enquanto um imperador esteve no trono¹³⁵.

A guerra dos farrapos surgiu nesse contexto. A criação de gado se generalizou no Rio Grande do Sul, assim como a transformação de carne bovina em charque. Criadores de gado e charqueadores utilizavam de mão de obra escrava, além de trabalhadores dependentes deles. As queixas do Rio Grande do Sul contra o governo central vinham de longe. Os gaúchos achavam que, apesar da contribuição da província para a economia brasileira, a região era explorada por um sistema pesado de tributos. Os estancieiros pretendiam acabar com a taxaço de gado na fronteira com o Uruguai ou reduzi-la, estabelecendo a livre circulação dos rebanhos que possuíam nos dois países¹³⁶.

¹³³ COSTA, Wilma Peres, **Cidadãos & contribuintes**. São Paulo: Alameda, 2020, p. 271.

¹³⁴ SEVEGNANI, Joacir. **A resistência aos tributos no Brasil**: Estado e sociedade em conflito. Florianópolis: Conceito Editorial, 2009, p.114.

¹³⁵ FAUTOS, Boris. **História do Brasil**. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 2008, p. 165.

¹³⁶ FAUTOS, Boris. **História do Brasil**. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 2008, p. 165.

Os farrapos não eram pessoas esfarrapada, e a região onde lutavam tinha para o Império grande importância estratégica. A posição do governo central foi permeada de combate e concessões – o governo central cedeu a uma das principais exigências econômicas dos farrapos, decretando uma taxa de importação de 25% sobre a carne salgada vinda do Prata e que concorria com a nacional¹³⁷.

Após a abordagem dos principais conflitos relacionados à tributação no Brasil, é de salientar que, no Século XX, embora não tenham ocorrido revoltas envolvendo diretamente os tributos, as lutas se deram mais no plano político, e foram motivadas, em especial, pelo debate em torno da centralização ou descentralização dos recursos públicos.

A entrada em vigor da Constituição de 1946, em resposta ao centralismo exacerbado e à reduzida autonomia estadual oriundos do período em que vigorou a Carta de 1891, se iniciou um movimento de descentralização política e financeira. Essa mudança beneficiou significativamente os municípios, que viram aumentar sua participação nos tributos arrecadados tanto pelos estados quanto pela União. Nas décadas seguintes, os tributos foram empregados como ferramentas de políticas fiscais destinadas a fomentar a concessão de benefícios, ajustando-se à necessidade de promover um equilíbrio mais justo entre as diferentes esferas de governo e entre as regiões do país¹³⁸.

A Constituição de 1988 definiu um novo modelo de descentralização fiscal como reação à excessiva concentração de recursos tributários que caracterizou o regime militar. Para implementar esse novo modelo, estabeleceu as competências tributárias dos diversos entes federativos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) para instituir tributos e disciplinou expressamente as diversas modalidades de transferências intergovernamentais de parte da arrecadação¹³⁹.

Com a nova configuração tributária aprovada pelos constituintes, os fundos de participação dos estados e municípios tiveram seus percentuais expressivamente

¹³⁷ SEVEGNANI, Joacir. **A resistência aos tributos no Brasil**: Estado e sociedade em conflito. Florianópolis: Conceito Editorial, 2009, p.118-119.

¹³⁸ SEVEGNANI, Joacir. **A resistência aos tributos no Brasil**: Estado e sociedade em conflito. Florianópolis: Conceito Editorial, 2009, p.119.

¹³⁹ SEVEGNANI, Joacir. **A resistência aos tributos no Brasil**: Estado e sociedade em conflito. Florianópolis: Conceito Editorial, 2009, p.160.

elevados e livres de regras de vinculação, causando fortes perdas de receita à União. Diante da deterioração crescente da arrecadação, o governo federal passou a adotar medidas estratégicas para reduzir as transferências aos estados e municípios, como a instituição de diversas contribuições¹⁴⁰.

Embora descentralizador, com acentuado perfil federalista, o sistema tributário saído da Constituição começou a receber críticas e restrições logo no dia seguinte à sua aprovação, por ser considerado complexo, pouco transparente e injusto, bem como propício ao desencadeamento de guerra fiscal entre estados, em busca de investimentos industriais¹⁴¹.

1.3 Face jurídica da relação fisco e contribuinte no Brasil

Não por acaso a face jurídica do relacionamento fisco e contribuinte se situa no fim do presente capítulo. Os influxos das faces cultural e histórica chegam até aqui e, de certa maneira, formatam a faceta jurídica dessa relação, de modo a exigir uma revisão crítica de antigos dogmas, como a indisponibilidade do interesse público e a supremacia deste em relação ao interesse privado, transpondo os pressupostos cultural e histórico de que é mais fácil e seguro para fisco e contribuinte litigar do que compor uma lide, por medo ou por normas restritivas.

Juridicamente, esse relacionamento belicoso pode ser explicado, em grande medida, a partir do papel que os princípios da supremacia do interesse público sobre o privado, da indisponibilidade do interesse público e da legalidade exerceram no ordenamento jurídico.

A começar pela supremacia do interesse público sobre o privado. Se outrora houve a perpetuação de uma compreensão, que se tornou jurídica, de que sempre o interesse público deveria prevalecer sobre o privado e de preferência desse em caso de colisão com o privado, agora a CRFB/1988 não se mostra aderente a tal

¹⁴⁰ SEVEGNANI, Joacir. **A resistência aos tributos no Brasil**: Estado e sociedade em conflito. Florianópolis: Conceito Editorial, 2009, p.161.

¹⁴¹ AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos. **História dos tributos no Brasil**. São Paulo: Edições SINAESP, 2000, p. 297.

pensamento¹⁴². De outra maneira, a Constituição indica que o interesse público é definido a partir do resultado de uma ponderação entre os interesses públicos e privados presentes em cada caso¹⁴³.

O dogma da supremacia do interesse público foi construído pelo direito brasileiro como base em percepção vigorosa de Estado, detentor de vontade, que é concebida como uma vontade geral, a partir da relação verticalizada entre Estado e particular¹⁴⁴.

O vínculo entre vontade geral e legalidade, que dá suporte à concepção clássica de interesse público, foi formulado como reação ao Estado Absoluto, a partir do uso recorrente de outro mito, relativo à existência de uma sociedade autossuficiente. A ideia de legalidade surgiu, assim, como instrumento diretamente lançado contra a estrutura política do Estado absoluto: frente ao poder pessoal e arbitrário, o ideal de um governo por e em virtude da lei¹⁴⁵.

Assim, o regime se ergueu estruturado no princípio da legalidade, em decorrência do qual até mesmo, e principalmente, os governantes deveriam se submeter à lei. Decorreu daí diretamente a ideia de que os interesses que envolviam a Administração eram indisponíveis, não podendo o Estado deixar de atender a fins de interesse da coletividade nem, eventualmente, vir a renunciar a poderes conferidos pelo ordenamento jurídico para promover tal tutela, já que não era titular desses direitos^{146 147}.

Sucedeu-se, notadamente no segundo pós-guerra, uma era democrática orientada por quatro princípios fundamentais: a primazia dos direitos fundamentais, a

¹⁴² ÁVILA, Humberto Bergmann. Repensando o “Princípio da Supremacia do Interesse Público sobre o particular”. *Revista Diálogo Jurídico*, Salvador, CAJ – Centro de Atualização Jurídica, v. I, n. 7, outubro, 2001, p. 11-13.

¹⁴³ BINENBOJM, Gustavo. **Da supremacia do interesse público ao dever de proporcionalidade**: um novo paradigma para o direito administrativo. In: SARMENTO, Daniel (org.). *Interesses públicos versus interesses privados: desconstruindo o princípio da supremacia do interesse público*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

¹⁴⁴ GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. Entre a indisponibilidade do crédito fiscal, a busca das soluções consensuais e a dispensa de seu ajuizamento: reflexões necessárias. In: **A nova execução fiscal** / Coord. Regina Helena Costa... [et. al]. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023, p. 24.

¹⁴⁵ GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. Entre a indisponibilidade do crédito fiscal, a busca das soluções consensuais e a dispensa de seu ajuizamento: reflexões necessárias. In: **A nova execução fiscal** / Coord. Regina Helena Costa... [et. al]. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023, p. 25.

¹⁴⁶ MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 110.

¹⁴⁷ BINENBOJM, Gustavo. A consensualidade administrativa como técnica juridicamente adequada de gestão eficiente de interesses sociais. *Revista Eletrônica da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro - PGE-RJ*, Rio de Janeiro, v. 3 n. 3, set./dez.2020.

subsidiariedade, a participação ativa dos cidadãos nas decisões políticas e sociais e a consideração da Constituição como uma ordem de valores essenciais que guia a organização e a atividade do Estado¹⁴⁸.

Dentro do espaço de discricionariedade conferido à Administração, a atuação estatal passou a ser condicionada e direcionada pelos vetores acima mencionados, garantindo que as decisões e ações governamentais estivessem alinhadas com os princípios de direitos fundamentais, subsidiariedade, participação cidadã e os valores consagrados na Constituição¹⁴⁹.

A administração moderna tem buscado se afastar da noção tradicional de que existe um único interesse público que prevalece sobre todos os outros para se aproximar da compreensão de que há uma série de interesses dinâmicos e inter-relacionados, que refletem a sociedade contemporânea e suas demandas¹⁵⁰.

Surgiu uma concepção de Estado, que começou a desempenhar papéis tradicionalmente atribuídos ao setor privado, intervindo regularmente na economia. Os valores promovidos pela Constituição penetraram todo o ordenamento jurídico. A hermenêutica concentrou-se na concretização dos valores e princípios estabelecidos na Norma Fundamental, refletindo um alinhamento mais profundo e abrangente do direito com os preceitos constitucionais¹⁵¹. O regime administrativo teve que ser pautado nos termos de um sistema constitucional positivo, que precisava conviver em um equilíbrio complexo com direitos subjetivos¹⁵². Em âmbito tributário, houve uma revalorização do sujeito passivo como foco principal da relação tributária¹⁵³.

¹⁴⁸ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. Novos institutos consensuais da ação administrativa. Rio de Janeiro: **Revista de Direito Administrativo**, v. 231, 2003, p. 134.

¹⁴⁹ BATISTA JUNIOR, Onofre Alves. **Transações Administrativas**: um contributo ao estudo do contrato administrativo como mecanismo de prevenção e terminação de conflitos e como alternativa à atuação administrativa autoritária, no contexto de uma administração pública mais democrática. Quartier Latin, 2007, p. 165.

¹⁵⁰ FRANCO, Marcelo Veiga. **Administração Pública como litigante habitual**: a necessária mudança da cultura jurídica de tratamento dos conflitos. (Tese de Doutorado) Universidade Federal de Minas Gerais, Faculdade de Direito, 2018, p. 289-308. Disponível em: <<https://repositorio.ufmg.br/handle/1843/BUOS-B9HHYR>>. Acesso em: 19 mar. 2024.

¹⁵¹ MORAES, Maria Celina Bodin de. A caminho de um direito civil constitucional. **Revista de direito civil, imobiliário, agrário e empresarial**, v. 17, n. 65, p. 21-32, jul./set. 1993.

¹⁵² GABARDO, Emerson. O princípio da supremacia do interesse público sobre o interesse privado como fundamento do Direito Administrativo Social. **Revista de Investigações Constitucionais, Curitiba**, vol. 4, n. 2, p. 95-130, maio/ago. 2017.

¹⁵³ MACHADO, Carlos Henrique. Justiça multiportas no direito tributário brasileiro. **Cadernos do Programa de Pós-Graduação em Direito – PPGDir/UFRGS, [S. l.]**, v. 16, n. 1, 2021, 241. DOI: 10.22456/2317-8558.104436. Disponível em: <<https://seer.ufrgs.br/index.php/ppgdir/article/view/104436>>. Acesso em: 3 abr. 2024.

Grande parte dos atos e procedimentos administrativo-tributários assumem-se como fortemente intrusivos da esfera jurídica dos contribuintes e outros obrigados tributários. A intrusão fica bem-sinalizada quando se constata que vários direitos e liberdades constitucionalmente consagrados ficam colocados em crise com esses atos, como o direito de propriedade, a liberdade de iniciativa e de organização empresarial, o direito ao bom nome e à reserva da vida privada, o direito à inviolabilidade do domicílio e da correspondência, a liberdade de exercício de profissão etc. Não se está na presença de atos que necessariamente ofendam a Constituição, uma vez que, não sendo os mesmos desproporcionais, encontram-se orgânica, formal e materialmente justificados e legitimados pelos fins de interesse público prosseguidos pelo fisco. Tais fins alicerçam a consagração legal de poderes de *imperium* limitativos de liberdades fundamentais – pois dificilmente se conceberia um sistema financeiro público assentado exclusivamente na voluntariedade das contribuições financeiras dos seus membros –, além de legitimarem a especial *blindagem jurídica* que reveste a atuação das entidades públicas¹⁵⁴.

Com o advento da CRFB/1988, operou-se a recepção do Código Tributário Nacional (CTN) sem que houvesse, paralelamente, idêntica construção legislativa que consagrasse os valores substanciais. O CTN não é incompatível com a CRFB/1988, mas é insuficiente. É preciso ter consciência de que o Código não regula inúmeros aspectos que hoje são relevantes por força de disciplina constitucional. Não é pelo fato de existir determinada lei, decreto ou acórdão, que a disciplina jurídica daquele caso concreto estará pronta. Vivemos uma contínua construção da realidade, o que implica estar aberto a uma permanente reconstrução do próprio modelo teórico¹⁵⁵.

Isso se aplica à consolidação da eficiência como um valor jurídico, o que eliminou a possibilidade de irrelevância jurídica das decisões administrativas, exigindo que a Administração opte pela alternativa mais eficaz. Daí se extrai o fundamento de que o fisco não possui a liberdade para atuar com ineficiência¹⁵⁶. O princípio da

¹⁵⁴ ROCHA, Joaquim Freitas da. Da necessidade de combater o excessivo *animus litigandi* em matéria tributária: enfoque luso-brasileiro. In: **Arbitragem e mediação em matéria tributária** / Coord. Regina Helena Costa... [et. al]. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023, p. 351.

¹⁵⁵ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 61-80.

¹⁵⁶ BATISTA JUNIOR, Onofre Alves. **Transações Administrativas**: um contributo ao estudo do contrato administrativo como mecanismo de prevenção e terminação de conflitos e como alternativa à atuação administrativa autoritária, no contexto de uma administração pública mais democrática. Quartier Latin, 2007, p. 166.

eficiência, portanto, estabeleceu a obrigatoriedade de se buscar alternativas que otimizem o atendimento às necessidades sociais e que estejam em consonância com os valores definidos pelo ordenamento jurídico¹⁵⁷.

Contemporaneamente, os interesses públicos deixaram de qualificar conceitos totalizantes, absolutos, apriorísticos. Exige-se reflexão em torno de casos concretos, lidos à luz da ponderação. Não se pode perder de vista também o consentimento do cidadão-cliente, no que se refere à definição de políticas e do agir administrativo¹⁵⁸.

Outro importante ponto diz respeito às categorias de conceitos lógico-jurídicos e jurídico-positivos. Os lógicos-jurídicos – como direito subjetivo, dever jurídico, objeto e relação jurídica – formam os alicerces essenciais da ciência do direito, constituindo a estrutura básica de qualquer norma jurídica. Transcendem ordenamentos específicos e são universais a todos. Não são conceitos empíricos, pois estão além da experiência concreta, sendo indispensáveis para qualquer realidade jurídica. Atuam como elementos condicionantes do raciocínio jurídico em si¹⁵⁹.

De outro lado, os conceitos jurídico-positivos são moldados pelas especificidades do direito positivo em questão, apresentando variações significativas entre diferentes ordenamentos. Um campo fértil para tais questões é o Direito Tributário, a exemplo do lançamento tributário¹⁶⁰. Trata-se de uma figura criada pela legislação, que obriga tanto o intérprete quanto o aplicador da lei. A relevância jurídica do lançamento tributário é confinada aos limites estabelecidos pela legislação pertinente¹⁶¹.

Os conceitos jurídicos fundamentais auxiliam na compreensão do direito. Por vezes, os juristas, firmes no propósito de identificar um conceito jurídico fundamental e a partir daí conferir-lhe tratamento compatível com um instituto dessa natureza, ignoram fenômenos jurídicos e criam anomalias incompatíveis com a realidade. É o caso da indisponibilidade do interesse público e do crédito tributário. São conceitos jurídico-positivo. Veja-se: a indisponibilidade do interesse público e do crédito tributário

¹⁵⁷ *Ibidem*.

¹⁵⁸ GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. Entre a indisponibilidade do crédito fiscal, a busca das soluções consensuais e a dispensa de seu ajuizamento: reflexões necessárias. In: **A nova execução fiscal** / Coord. Regina Helena Costa... [et. al]. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023, p. 27.

¹⁵⁹ BORGES, José Souto Maior. **Lançamento tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 72.

¹⁶⁰ BORGES, José Souto Maior. **Lançamento tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 71.

¹⁶¹ BORGES, José Souto Maior. **Lançamento tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 74.

não se encaixam na categoria de um conceito lógico-jurídico (jurídico fundamental). Pode, portanto, passar por mutação ou reconstrução. Pode sequer inexistir caso seja a vontade do legislador¹⁶².

A insistência em categorizar a indisponibilidade do interesse público e do crédito tributário como conceito lógico-jurídico nos levou a um contexto de litigiosidade tributária irracional, ineficiente e sem propósito para contribuintes e Estado¹⁶³.

Estabelecido, portanto, que o regime administrativo foi se transformando ao longo do tempo e que o mesmo ocorreu com o conceito de interesse público – antes, era uma conceituação mais abstrata, ligada à ideia filosófica de bem comum, mas, com o tempo, adaptou-se à realidade jurídica, econômica e social dos formatos de Estado que surgiram no decorrer dos tempos, resta pontuar como identificar o interesse público atualmente.

A CRFB/1988 estabelece uma série de objetivos fundamentais que devem ser perseguidos pela administração pública. Esses objetivos são parte integrante da noção de interesse público, que precisa estar consentânea com as novas realidades sociais e econômicas, de forma a garantir a efetividade dos direitos fundamentais e a promoção do bem-estar social. Sob a tutela da Constituição Federal de 1988, a compreensão do interesse público deve levar em conta a perspectiva dos cidadãos e dos grupos sociais que são afetados pelas decisões da Administração Pública, permitindo a participação popular, a transparência e o diálogo com a sociedade¹⁶⁴.

Não é possível extrair de uma sociedade fragmentada, tal como a que vivemos atualmente, um interesse unívoco, definível previamente à situação concreta, para prevalecer em abstrato sobre qualquer conflito administrativo que possa ser verificado.

¹⁶² GOMES, Marcus Livio; SILVA, Eduardo Sousa Pacheco Cruz; MENEZES NETTO, Manoel Tavares de. A compatibilidade entre (in)disponibilidade do interesse público e do crédito tributário com a consensualidade. **Revista Eletrônica de Direito Processual, [S. l.]**, v. 25, n. 1, 2024. DOI: 10.12957/redp.2024.81910. Disponível em: <<https://www.e-publicacoes.uerj.br/redp/article/view/81910>>. Acesso em: 1 abr. 2024.

¹⁶³ GOMES, Marcus Livio; SILVA, Eduardo Sousa Pacheco Cruz; MENEZES NETTO, Manoel Tavares de. A compatibilidade entre (in)disponibilidade do interesse público e do crédito tributário com a consensualidade. **Revista Eletrônica de Direito Processual, [S. l.]**, v. 25, n. 1, 2024. DOI: 10.12957/redp.2024.81910. Disponível em: <<https://www.e-publicacoes.uerj.br/redp/article/view/81910>>. Acesso em: 1 abr. 2024.

¹⁶⁴ GOMES, Marcus Livio; SILVA, Eduardo Sousa Pacheco Cruz; MENEZES NETTO, Manoel Tavares de. A compatibilidade entre (in)disponibilidade do interesse público e do crédito tributário com a consensualidade. **Revista Eletrônica de Direito Processual, [S. l.]**, v. 25, n. 1, 2024. DOI: 10.12957/redp.2024.81910. Disponível em: <<https://www.e-publicacoes.uerj.br/redp/article/view/81910>>. Acesso em: 1 abr. 2024.

A fragmentação de interesses percebida na atual configuração do Estado coloca na Administração a função de arbitrar os interesses que devem prevalecer no caso concreto, de forma motivada e observando as especificidades que cada caso envolve¹⁶⁵.

Houve a incorporação de uma percepção errada do interesse público, a saber: reduzir sua consecução e manifestação máxima à arrecadação do crédito tributário, quase reduzindo a mensuração de bom desempenho da Administração tributária a altos níveis de cobrança¹⁶⁶.

Porém, o interesse público a ser perseguido pelo fisco não é diferente daquele perseguido por qualquer outro órgão administrativo, abrangendo dimensões jurídico-constitucionais e jurídico-legais que ultrapassam a dimensão da arrecadação. A Administração tributária está vinculada a vários interesses públicos constitucionalmente previstos, como a justiça e a equidade na tributação, a igualdade, a livre iniciativa, a proteção do trabalho e do emprego¹⁶⁷.

Não existe impedimento para que a legislação estabeleça faixas de flexibilidade para o crédito tributário, desde que esses limites estejam em conformidade com os princípios constitucionais relativos aos tributos. Nada obsta que a lei possa delinear, dentro de certos parâmetros e no cumprimento do interesse coletivo, os critérios mais adequados para a formação, alteração ou extinção do crédito tributário, inclusive os meios de resolução de conflitos, vinculativamente e com espaço para discricionariedade, no que couber, visando a atender à praticabilidade, economicidade, celeridade e eficiência da Administração tributária¹⁶⁸.

Trata-se de atividade de verificação mais dinâmica e pluralista, que reconhece a existência de múltiplos interesses públicos, concretamente aferíveis e realizados

¹⁶⁵ PALMA, Juliana Bonacorsi. **Atuação administração consensual**: estudos dos acordos substitutivos no processo administrativo sancionador. Dissertação (Mestrado em Direito), Universidade de São Paulo, p. 151-153. Disponível em: <<https://doi.org/10.11606/T.2.2017.tde-18052017-131051>>. Acesso em: 1 abr. 2024.

¹⁶⁶ ROCHA, Joaquim Freitas da. Da necessidade de combater o excessivo animus litigandi em matéria tributária: enfoque luso-brasileiro. In: **Arbitragem e mediação em matéria tributária** / Coord. Regina Helena Costa... [et. al]. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023, p. 353.

¹⁶⁷ ROCHA, Joaquim Freitas da. Da necessidade de combater o excessivo animus litigandi em matéria tributária: enfoque luso-brasileiro. In: **Arbitragem e mediação em matéria tributária** / Coord. Regina Helena Costa... [et. al]. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023, p. 353.

¹⁶⁸ TORRES, Heleno Taveira. Transação, Arbitragem e Conciliação Judicial como Medidas Alternativas para Resolução de Conflitos entre Administração e Contribuintes – Simplificação e Eficiência Administrativa. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, ano 1, n. 2, mar. 2003, p. 6.

tanto pelo Estado quanto pela sociedade, um conceito flexível e relacional, determinado pela interação entre diferentes forças sociais e políticas¹⁶⁹.

Já o princípio da legalidade, em um primeiro momento, emerge como condição e limite do exercício da tributação, no sentido de que a Administração não pode agir sem lei ou norma de efeito equivalente (legalidade como condição), nem agir além do que dispuser (legalidade como limite). Cuida-se de uma perspectiva de proteção do contribuinte e de seu patrimônio contra investidas do Poder Público. É sintomático, assim, verificar que, na Constituição de 1969 (EC 1, de 17 de outubro de 1969), *v.g.*, o princípio da legalidade tributária era previsto no Título “Declaração de Direitos”, Capítulo “Direitos e Garantias Individuais”, art. 153, § 29¹⁷⁰.

A legalidade assumiu um papel de proteção e defesa do contribuinte contra pretensões do detentor do poder no sentido de obter recursos financeiros pelo simples exercício do seu poder de fato. São expressões: *não* pode tributar sem lei; *não* pode tributar antes do exercício financeiro seguinte; *não* pode tributar de modo a atingir eventos passados; *não* pode usar a tributação como meio indireto para confiscar; *não* pode tributar se não existir capacidade contributiva¹⁷¹.

No segundo momento, apresenta-se um modelo formal apoiado no princípio hierárquico das normas, que logo se esgota. No final da década de 1960, os debates conduziam à invalidade das portarias diante dos decretos. Na década de 1970, conduziam à ilegalidade dos decretos diante da lei e, nos anos 80, à inconstitucionalidade das leis diante da Constituição. Já na década de 1990, vem à baila o tema das cláusulas pétreas e da inconstitucionalidade das normas constitucionais¹⁷².

¹⁶⁹ GOMES, Marcus Livio; SILVA, Eduardo Sousa Pacheco Cruz; MENEZES NETTO, Manoel Tavares de. A compatibilidade entre (in)disponibilidade do interesse público e do crédito tributário com a consensualidade. *Revista Eletrônica de Direito Processual, [S. l.]*, v. 25, n. 1, 2024. DOI: 10.12957/redp.2024.81910. Disponível em: <<https://www.e-publicacoes.uerj.br/redp/article/view/81910>>. Acesso em: 1 abr. 2024.

¹⁷⁰ GRECO, Marco Aurélio. Três papéis da legalidade tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; e ROCHA, Sergio André (coord.). **Legalidade e tipicidade no direito tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 102-103.

¹⁷¹ GRECO, Marco Aurélio. Três papéis da legalidade tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; e ROCHA, Sergio André (coord.). **Legalidade e tipicidade no direito tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 106-107.

¹⁷² GRECO, Marco Aurélio. Três papéis da legalidade tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; e ROCHA, Sergio André (coord.). **Legalidade e tipicidade no direito tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 106-107.

Importa notar que, considerando o aspecto constitucional tributário da década de 1960, marcado pela instabilidade política própria da época, surgiram estudos cada vez mais dedicados a defender o ideal da segurança jurídica como orientador das relações tributárias. O dogmatismo kelseniano foi estudado com afinco, dada a instabilidade constitucional que se seguiu à ascensão do regime militar, desembocando em dogmática ensejadora da regra matriz de incidência tributária¹⁷³.

O formalismo chegou também ao modelo brasileiro de cobrança judicial de créditos tributários, constante da Lei n. 6.830, de 22 de setembro de 1980. O texto vigente substituiu o Decreto-Lei n. 960, de 17 de novembro de 1938, que, por sua vez, emendou o Decreto n. 10.902, de 29 de maio de 1914, que ainda trazia excertos do Regulamento 737, de 25 de novembro de 1850. A arqueologia normativa remete-nos aos títulos IX, X, XII e XIII, do Livro Primeiro, das Ordenações Filipinas. Trata-se de um modelo centrado na atuação do Poder Judiciário, espaço para o qual se deslocam as discussões fiscais, produzindo muitos procedimentos, com prejuízos para a Administração e para os cidadãos. Esses prejuízos são orçados sobremodo nos custos que provocam¹⁷⁴.

O princípio da capacidade contributiva, por exemplo, foi revogado logo em seguida pela EC n. 18/1965, pois prevaleceu a concepção de que a interpretação e a aplicação do Direito Tributário deviam ser objetivas, e que a tributação deveria se apoiar apenas em dados da realidade, não podendo ser “contaminada” por outras variáveis que não os dados objetivos. O texto do CTN estava em sintonia com o momento filosófico da época e com o contexto político existente no Brasil, de um Estado autoritário, que não aceitava debates substanciais¹⁷⁵.

Por fim, um terceiro papel que a legalidade tributária assumiu: trata-se de dar plena implementação ao conjunto de valores consagrados pela Constituição, que coloca o Estado como criatura e não como criador originário do Direito. O Estado como

¹⁷³ TEODOROVICZ, Jeferson. **História disciplinar do Direito Tributário brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2017, p.322.

¹⁷⁴ GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. Entre a indisponibilidade do crédito fiscal, a busca das soluções consensuais e a dispensa de seu ajuizamento: reflexões necessárias. In: **A nova execução fiscal** / Coord. Regina Helena Costa... [et. al]. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023, p. 28.

¹⁷⁵ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 61-80.

meio para atingimento dos objetivos e fins consagrados na CRFB/1988 pela sociedade civil que antecede a sua existência¹⁷⁶.

Dessa perspectiva – que realça a sociedade civil como entidade que dá vida ao Estado e que, ao fazê-lo, define seu caráter instrumental de valores que por ele não podem ser contrariados em sua eficácia prática – o Estado deixa de estar investido de puro poder juridicizado para se tornar responsável pelo desempenho de uma função perante a sociedade civil, que não se resume à mera arrecadação¹⁷⁷.

Função cujo ponto de partida é um dever perante outrem, à vista de quem poderão ser atribuídos poderes e prerrogativas, mas que nunca poderão assumir direção contrária aos valores, princípios e objetivos fundamentais que a própria sociedade civil decidiu encampar. Em última análise, trata-se de transformar a lei em instrumento de viabilização da emancipação política da sociedade civil em matéria tributária, para que deixe de assumir um caráter meramente reativo de quem diz "isto é inaceitável" (uma estratégia de bloqueio que se resume a dar um novo visual ao velho "não") e passe a assumir um caráter proativo de quem batalha para que a lei consagre positivamente preceitos que instrumentalizem valores fundamentais consagrados na CRFB/1988¹⁷⁸.

É uma tendência que encontra suas raízes no protagonismo dos direitos fundamentais e na maneira como, em maior ou menor grau, eles irradiam seus efeitos por todo o ordenamento jurídico. Há um deslocamento do Direito Público. Se antes se via o direito a partir do Estado essencialmente, agora muda-se o ponto de vista: tem-se o direito, seja público ou privado, pensado do ponto de vista do cidadão. No lugar de se tomar a norma constitucional simplesmente do ponto de vista do Estado, representada como limite ao poder de tributar, passa-se a enxergá-la da perspectiva do contribuinte, a quem confere direitos¹⁷⁹.

¹⁷⁶ GRECO, Marco Aurélio. Três papéis da legalidade tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; e ROCHA, Sergio André (coord.). **Legalidade e tipicidade no direito tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 109-110.

¹⁷⁷ GRECO, Marco Aurélio. Três papéis da legalidade tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; e ROCHA, Sergio André (coord.). **Legalidade e tipicidade no direito tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 109-110.

¹⁷⁸ GRECO, Marco Aurélio. Três papéis da legalidade tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; e ROCHA, Sergio André (coord.). **Legalidade e tipicidade no direito tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 109-110.

¹⁷⁹ CORREIA NETO, Celso de Barros. **Os impostos e o Estado de Direito**. São Paulo: Almedina Brasil, 2017, p. 26-28.

A noção de legalidade na atuação do Poder Público evoluiu de uma aplicação estritamente formal, na qual o Estado agia exclusivamente dentro dos limites explicitamente permitidos pela lei, para uma compreensão mais abrangente. Essa visão ampliada considera a necessidade de alinhar as ações estatais ao sistema jurídico em sua totalidade, adotando o que se denomina princípio da juridicidade¹⁸⁰.

A partir dessas lentes, a visão antropocêntrica do Direito Tributário se desenvolveu, indicando que a origem do poder está no povo (art. 1º, parágrafo único, CRFB/1988) e que o ser humano deve ser reconhecido e respeitado em sua dignidade (art. 1º, inc. III, da CRFB/1988). Sustenta-se nos princípios do Estado de Direito (art. 1º da CRFB/1988), no princípio democrático (art. 1º, parágrafo único da CRFB/1988) e na dignidade da pessoa humana (art. 1º, inc. III, da CRFB/1988) os fundamentos para exigir-se o padrão de comportamento que prestigia a confiança, a lealdade e a probidade, dentre outros valores¹⁸¹.

A compreensão da relação tributária como uma relação de poder não se mostra compatível com a ordem jurídica vigente, pois a cláusula constitucional do Estado Constitucional de Direito (art. 1º da CRFB/1988) repele tais ideias¹⁸². Deve-se buscar uma superação da visão anacrônica da Administração Imperial, porém sem pender exageradamente para uma concepção unilateral de cidadania, em que o ser humano é dotado apenas de direitos e não possui deveres¹⁸³.

Não se pode falar em Estado Constitucional ou em direitos fundamentais se não se admitir que o Estado desempenhe a atividade administrativa tributária. Essa tríplice função (instituição, arrecadação e fiscalização) caracteriza a atividade própria

¹⁸⁰ MADUREIRA, Claudio Penedo. **Administração Pública, litigiosidade e juridicidade**: a importância da Advocacia Pública para o exercício da função administrativa. Tese (Doutorado em Direito), Pontifícia Universidade Católica De São Paulo, p. 26-28. Disponível em: <<https://tede2.pucsp.br/handle/handle/6437>>. Acesso em: 14 ago. 2023.

¹⁸¹ PORTO, Éderson Garin. **Os deveres de colaboração, cooperação e proteção no Direito Tributário**: por um novo perfil de relação obrigacional tributária. Tese (Doutorado em Direito), Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2015, p. 100. Disponível em: <https://lume.ufrgs.br/handle/10183/116280?locale=pt_BR>. Acesso em: 28 fev. 2024.

¹⁸² PORTO, Éderson Garin. **Os deveres de colaboração, cooperação e proteção no Direito Tributário**: por um novo perfil de relação obrigacional tributária. Tese (Doutorado em Direito), Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2015, p. 138. Disponível em: <https://lume.ufrgs.br/handle/10183/116280?locale=pt_BR>. Acesso em: 28 fev. 2024.

¹⁸³ PORTO, Éderson Garin. **Os deveres de colaboração, cooperação e proteção no Direito Tributário**: por um novo perfil de relação obrigacional tributária. Tese (Doutorado em Direito), Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2015, p. 148. Disponível em: <https://lume.ufrgs.br/handle/10183/116280?locale=pt_BR>. Acesso em: 28 fev. 2024.

da Administração tributária. Também não se nega que a manutenção do Estado e a promoção dos direitos fundamentais têm um custo que é pago pela sociedade, de modo que, nesse momento, o Estado acabará por atingir a liberdade e a propriedade dos cidadãos.

Desse modo, não há dúvida alguma de que todo e qualquer tributo deve ser instituído por lei, na medida em que a reserva de lei em matéria tributária visa: i. buscar o consentimento do cidadão por meio de seus representantes eleitos; ii. estabelecer balizas formais à tributação; iii. limitar a atividade administrativa tributária e iv. estabelecer limitações conceituais à hipótese de incidência. Em verdade, há um padrão de comportamento esperado dos sujeitos da relação tributária cujos contornos estão definidos na Constituição. Esse fundamento está um passo atrás: nos primados da solidariedade, fraternidade e democracia, que explicam e justificam a vinculação entre Estado e cidadão, autorizando o surgimento de deveres recíprocos¹⁸⁴.

Assim, formam-se os pressupostos para o relacionamento entre contribuinte e Estado contemporaneamente. O primeiro ponto consiste em assegurar a autoridade da Constituição. Dado que essa é o centro do ordenamento positivo, todo raciocínio jurídico deve passar pelo reconhecimento da autoridade da CRFB – não pela leitura de fragmentos constitucionais, mas sim pela compreensão como um todo. Dessa forma, construir uma sociedade livre, justa e solidária (art. 3º, I); garantir o desenvolvimento nacional (art. 3º, II) e promover o bem de todos (art. 3º, IV) são parâmetros obrigatórios para demonstrar que fisco e contribuinte não podem restar de lados opostos. Para entender um determinado capítulo, primeiro é preciso entender o que a Constituição desenhou desde o seu começo¹⁸⁵.

O segundo ponto é o Estado Democrático de Direito, opção do constituinte originário que faz sentar à mesa valores liberais e sociais em um só tempo¹⁸⁶.

Em terceiro, o contexto brasileiro: o grande desenvolvimento do Direito Tributário deu-se após a Constituição de 1946 que, dentre outras importantes

¹⁸⁴ PORTO, Éderson Garin. **Os deveres de colaboração, cooperação e proteção no Direito Tributário**: por um novo perfil de relação obrigacional tributária. Tese (Doutorado em Direito), Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2015, p. 101. Disponível em: <https://lume.ufrgs.br/handle/10183/116280?locale=pt_BR>. Acesso em: 28 fev. 2024.

¹⁸⁵ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 61-80.

¹⁸⁶ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 61-80.

previsões, consagrou em seu art. 202 o princípio da capacidade contributiva. Ocorre que o Direito Tributário começa a ganhar corpo exatamente no momento histórico em que a ideia de cientificidade era predominante. O importante trabalho de codificação do Direito Tributário consagrou a concepção objetiva de ciência e uma visão sistêmica da realidade; concepção e visão as mais tradicionais possíveis. Procurou-se dar uma sistematização ao Direito Tributário que fosse absolutamente rigorosa e que levasse a respostas categóricas do tipo “sim ou não”, “pode, não pode”, “é, não é”¹⁸⁷.

Apesar das adversidades do cenário atual, existem estratégias viáveis para melhorar o processo de cobrança dos tributos e a relação fisco e contribuinte. Essas estratégias visam ampliar a eficácia da arrecadação fiscal, diminuir os custos operacionais de ambas as partes, aprimorar o ambiente de negócios e fortalecer a segurança jurídica, contribuindo assim para o aumento do crescimento econômico nacional.

Com a publicação da Lei n. 13.988/2020, foi regulamentada a transação tributária, prevista no art. 171 do CTN, que abriu a porta do contencioso de pequeno valor, inspirado no modelo orgânico dos juizados especiais, a porta da transação do contencioso judicial ou administrativo tributário e, por fim, a porta da transação dos créditos inscritos na dívida ativa da União.

Na transação tributária, tal como conferida pela Lei n. 13.988/2020, buscou-se tratar dois grandes focos de conflitos entre o fisco e os contribuintes: i. o primeiro é equacionar os conflitos que decorrem de divergência de interpretação da complexa legislação tributária, as chamadas “teses tributárias” (transação no contencioso de controvérsias relevantes e disseminadas); ii. o segundo, os conflitos que derivam da resistência relacionada à ausência de capacidade de pagamento dos contribuintes com pendências na dívida ativa¹⁸⁸.

Formaram-se, assim, três espécies de transação tributária constantes da Lei n. 13.988/2020 – a transação da cobrança da dívida ativa da União, a transação de contencioso de relevante e disseminada controvérsia e a transação do contencioso

¹⁸⁷ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 61-80.

¹⁸⁸ MORAIS, Cristiano Neuenschwander Lins de. **Cobrança e renegociação de tributos em atraso no Brasil: análise da estrutura de incentivos do programa de transação tributária da Lei n. 13.988, de 2020**. Dissertação (Mestrado MPPG), FGV, 2021, p. 29-31. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/31338/Dissertacao_Mestrado_Cristiano_Versao_Final_revisada_biblioteca.pdf?sequence=5>. Acesso em: 22 jul. 2024.

tributário de pequeno valor – em um modelo que estabelece a horizontalidade da relação fisco e contribuinte.

Se antes verificava-se uma relação verticalizada entre a Administração e o súdito consubstanciada na prática exclusiva de atos unilaterais, agora (marcadamente após o surgimento do Estado Social e do Estado Democrático de Direito¹⁸⁹) foi aberto espaço para o ato consensual, que é representado pelo acordo firmado entre fisco e contribuinte, que considera que o melhor interesse público para o caso concreto, após analisar as condições políticas, sociais, culturais e econômicas¹⁹⁰, pode estar na celebração de uma transação tributária.

A relação horizontalizada aqui referida denota um caminho no qual a Administração valoriza e, por vezes, privilegia uma forma de gestão cujas referências são o acordo, a negociação, a coordenação, a cooperação, a colaboração, a conciliação, a transação¹⁹¹. Compartilha parcela da solução para o caso concreto ao distribuir o interesse fiscal entre fisco e contribuintes e tende a abreviar o conflito, antecipando a certeza jurídica na solução de conflitos e propiciando soluções negociadas e amistosas¹⁹².

Em termos de efetividade, pode-se perceber que a intenção do legislador, nos três primeiros anos de vigência da referida lei, foi atendida. Houve aumento na arrecadação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e houve uma queda nas execuções fiscais ajuizadas e dos processos em curso no contencioso administrativo da RFB¹⁹³.

Conforme dados da PGFN¹⁹⁴, desde o início de sua vigência, em 2020, a transação tributária foi responsável pela regularização de R\$ 404,3 bilhões de débitos, tendo sido responsável por quase um terço de toda a recuperação da dívida ativa.

¹⁸⁹ NABAIS, José Casalta. **Contratos fiscais**: reflexões acerca da sua admissibilidade. Coimbra Editora, 1994, p. 138-139. (Série Studia Iuridica, n. 5).

¹⁹⁰ Cf. NABAIS, José Casalta. **Contratos fiscais**: reflexões acerca da sua admissibilidade. Coimbra: Coimbra Editora, 1994, p. 44 (Série Studia Iuridica, n. 5); ESCOLA, Hector Jorge. **El interés público como fundamento del derecho administrativo**. Buenos Aires: Depalma, 1989, p. 245.

¹⁹¹ OLIVEIRA, Gustavo Justino de; SCHWANKA, Cristiane: A administração consensual como a nova face da Administração Pública no século XXI: fundamentos dogmáticos, formas de expressão e instrumentos de ação. **A&C Revista de Direito Administrativo & Constitucional**. n. 11, jan./mar. 2003. Belo Horizonte: Fórum, 2003. p. 38-39.

¹⁹² ROSEMBUJ, Túlio. **La transacción tributaria**. Barcelona: Atelier, 2000, p. 41-43.

¹⁹³ SILVA, Eduardo Sousa Pacheco Cruz. **Transação tributária federal**: análise de impacto legislativo da Lei n. 13.988/2020. São Paulo: Dialética, 2022, p. 133-136.

¹⁹⁴ PGFN em Números. Dados de 2022 – Edição 2023. p. 13.

Apenas em 2022, com base no mesmo levantamento, foram arrecadados R\$ 39,1 bilhões de débitos inscritos em dívida ativa, sendo que desse total, R\$ 14,1 bilhões (36%) são resultado exclusivamente de acordos de transação tributária¹⁹⁵.

Esse mecanismo, como é exposto no Capítulo II, progressivamente estabelecido no território nacional, vem se mostrando uma valiosa ferramenta para a solução consensual de disputas tributárias, proporcionando maior eficiência na arrecadação, incentivo à conformidade fiscal e melhoria do diálogo entre o fisco e os contribuintes.

Contudo, é fundamental considerar que a transação tributária, isoladamente, não pode solucionar todos os desafios culturais, históricos e jurídicos relacionados ao contencioso tributário no Brasil. É imprescindível que seja acompanhada por mais iniciativas, objetivando promover equidade fiscal e estreitar a relação entre fisco e contribuintes.

Essa necessidade foi reforçada no tema 1184 da repercussão geral pelo Supremo Tribunal Federal (STF), cujo acórdão foi publicado em 02 de abril de 2024. A Suprema Corte passou a condicionar o ajuizamento de novas execuções fiscais à tentativa prévia conciliação entre fisco e contribuinte ou outra solução administrativa, empoderando as partes a promoverem a qualificação do relacionamento e da cobrança, notadamente em momento anterior ao judicial.

A presente pesquisa teve, como uma primeira empreitada, à luz da sociologia fiscal, compreender criticamente as três faces da relação Administração tributária e contribuinte desenvolvida no Brasil.

Na perspectiva aqui adotada, a gênese do Estado Moderno se deu a partir da transformação da realeza medieval entre os séculos XIV e XV e veio acompanhado pela transição do feudalismo para o capitalismo e de mudanças na forma de financiamento das atividades do Estado, as quais tiveram como maior reflexo um longo processo de negociações e consentimento, no qual os príncipes e os diferentes grupos sociais moldaram juntos as estruturas fiscais e políticas.

O que ocorreu a seguir foi um longo período de êxodo em que a relação entre fisco e contribuinte foi sendo caracterizada por desencontros e perdimento e sendo

¹⁹⁵ PGFN em Números. Dados de 2022 – Edição 2023. p. 15

forjada tendo como marco o “jeitinho”, a desconfiança recíproca, notas predominantes de uma relação vertical entre autoridade e súdito, excessiva conflituosidade e grandes desafios para a conformidade tributária.

Essa peregrinação parece ter encontrado uma nova forma de continuar a jornada e um aparente destino. A partir de três pressupostos que se arvoram na tentativa de substituir os anteriores, quais sejam, a confiança, a cooperação e a consensualidade, surge uma nova maneira de caminhar juntos.

Faz-se necessário, portanto, debruçar-se, em perspectivas nacional e internacional, a respeito de uma dimensão crucial para que a redução da conflituosidade tributária seja uma realidade cultural e institucionalmente posta, a saber, quais instrumentos jurídicos podem ser manejados para evitar potenciais conflitos tributários e reduzir o contencioso já subsistente.

Dentro dessas estratégias, destaca-se a adoção dos meios adequados de solução de conflitos. Porém, tímidos em âmbito tributário, sendo a transação tributária um exemplo já implementado que demonstra eficácia na resolução de conflitos já instaurados entre o fisco e os contribuintes.

O Capítulo II parte, portanto, da constatação de que uma nova relação fisco e contribuinte está surgindo, caracterizada por maior interação, confiança e engajamento cívico, a partir da compreensão de que o conceito de interesse público não é unívoco e a priori determinado, bem como de que a aproximação entre fisco e contribuinte contribui para um ambiente tributário mais transparente, previsível, pacífico e eficiente.

Capítulo II – Dos instrumentos nacionais para prevenção de resolução heterônoma e redução de conflitos tributários

O presente Capítulo explora os instrumentos de prevenção de conflitos tributários existentes no Brasil, os quais partem da ausência de um terceiro estranho à relação fisco-contribuinte e podem promover tanto a redução da conflituosidade desse relacionamento como a confiança mútua, a cooperação e a consensualidade.

2.1 Autorregularização

O primeiro instrumento de prevenção de conflitos tributários que possibilita a virada cultural, histórica e jurídica aqui defendida é a autorregularização, que se configura como uma possibilidade do fisco de orientar os contribuintes na identificação e correção voluntária de eventuais inconsistências ou omissões em suas declarações fiscais.

Por seu intermédio, busca-se promover a conformidade tributária, permitindo que os declarantes retifiquem informações previamente fornecidas sem a imediata incidência de penalidades decorrentes de autuações fiscais.

A possibilidade de se manter conforme mediante a via ora em referência está vinculada ao cumprimento dos prazos estipulados no respectivo aviso de autorregularização, de modo que, caso o contribuinte não proceda às correções necessárias dentro do período estabelecido, ficará sujeito à abertura de procedimento fiscalizatório, o que poderá culminar na aplicação de multas e demais penalidades previstas na legislação tributária vigente, em face da persistência das divergências apuradas pelo fisco.

De modo geral, o mecanismo aplica-se aos tributos sujeitos ao lançamento por declaração, especialmente no contexto das denominadas malhas fiscais, as quais possibilitam que sistemas tecnológicos realizem cruzamentos de dados entre as informações declaradas pelo contribuinte ao fisco e aquelas fornecidas por terceiros, instituições financeiras, empregadores, dentre outros, visando identificar possíveis divergências ou omissões.

Originalmente, os sistemas de malhas fiscais foram concebidos com um viés eminentemente fiscalizatório, por meio do qual as declarações dos contribuintes eram

retidas, aguardando o início de procedimentos formais de fiscalização, sem que houvesse qualquer esclarecimento prévio sobre os motivos da retenção. Tal prática gerava insegurança e incerteza e reforçava o viés fiscalizatório e punitivo da atuação do fisco, pois o contribuinte não era informado acerca das possíveis inconsistências ou divergências detectadas em sua declaração.

Com o passar do tempo, contudo, houve uma ressignificação desses sistemas, que passaram a priorizar a autorregularização. O fisco passou a informar de forma transparente a incidência em malha fiscal, indicando especificamente os campos que apresentavam divergências. Essa mudança de postura conferiu aos contribuintes o conhecimento das não conformidades, proporcionando a oportunidade de regularização espontânea antes do início de procedimento fiscalizatório.

Além disso, a autorregularização, para além dos sistemas de malhas fiscais, passou a ser inserida no bojo dos programas de conformidade tributária, possibilitando ao contribuinte participante que se dispõe a corrigir eventuais inconsistências melhorar da sua classificação e a consequente ampliação de acesso às contrapartidas do programa, como se verá no item 2.4 Programas de conformidade cooperativa.

Tramita no Congresso Nacional o Projeto de Lei Complementar n. 124/2022, o qual pretende incluir dispositivos no Código Tributário Nacional que funcionem como princípios norteadores da atividade das Administrações Tributárias.

No contexto da autorregularização, vale mencionar a tentativa de inclusão do § 2º do art. 194, que estabelece que a Administração tributária deverá priorizar e disponibilizar métodos preventivos para possibilitar ao sujeito passivo autorregularizar o pagamento dos tributos e das obrigações acessórias antes da lavratura do auto de infração, nos termos da legislação específica¹⁹⁶. Coroa-se, assim, a concepção de visualizar na autorregularização um importante meio de atuação no qual a lógica do vigiar e punir dá lugar ao confiar e cooperar.

Em âmbito federal, por exemplo, o fisco disponibiliza aos contribuintes acesso aos dados constantes em suas bases, frequentemente já inseridos em declarações pré-preenchidas, simplificando o processo de declaração e retificação de informações.

¹⁹⁶ BRASIL. Senado Federal. Projeto de Lei Complementar n. 124/2022. **Dispõe sobre normas gerais de prevenção de litígio, consensualidade e processo administrativo, em matéria tributária.** Disponível em <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/154736>>. Acesso em: 23 de set. 2024.

A comunicação de eventuais divergências é realizada por meio eletrônico. Abre-se um prazo específico para que o contribuinte proceda à autorregularização, promovendo as correções necessárias e evitando, assim, a instauração de procedimentos fiscalizatórios.

Uma vez notificado acerca das inconsistências detectadas, o contribuinte possui a oportunidade de corrigir os dados informados inicialmente ou trazer outros ainda não apresentados, alinhando-se às informações disponíveis nas bases do fisco e de terceiros. Caso as divergências tenham origem em informações equivocadas prestadas por terceiros responsáveis por obrigações acessórias, o contribuinte tem o direito de contatá-los e solicitar a retificação necessária.

A partir de 2015, com o intuito de fomentar a autorregularização e promover maior conformidade tributária, a RFB iniciou o envio de correspondências aos contribuintes. Nessas cartas, eram comunicadas as inconsistências detectadas nos cruzamentos de dados realizados pela malha fiscal.

Em 2023, como parte dessa estratégia de orientação e incentivo à autorregularização, a RFB enviou 390.277 cartas a contribuintes cujas declarações haviam sido retidas na malha fiscal e que ainda não haviam consultado o extrato de processamento de suas declarações. O resultado dessa ação foi significativo, uma vez que 47% dos destinatários procederam à autorregularização¹⁹⁷.

Em termos de arrecadação, a realização das autorregularizações deu ensejo a aproximadamente R\$ 2,4 bilhões em créditos tributários relacionados ao Imposto de Renda Pessoa Física – quantia composta por uma redução de R\$ 925 milhões no total de restituições inicialmente pleiteadas pelos contribuintes e por um aumento de R\$ 1,5 bilhão no valor do imposto a pagar apurado após as retificações efetuadas.

Os dados acima evidenciam o impacto positivo da iniciativa da RFB a partir da redefinição da relação fisco-contribuinte. Ao incentivar a correção voluntária de divergências de informações, promove-se não apenas a conformidade tributária, mas também a transparência, a confiança mútua e a cooperação. Possibilita-se, assim, a

¹⁹⁷ SECRETARIA ESPECIAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Relatório Anual da Fiscalização da Receita Federal do Brasil 2023 – 2024**. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/relatorios/fiscalizacao/relatorio-anual-fiscalizacao_2023-2024.pdf/view>. Acesso em: 11 out 2024.

otimização da arrecadação e a redução da conflituosidade, bem como abre-se caminho para uma relação mais harmoniosa.

2.2 Consulta fiscal

A consulta fiscal é procedimento por meio do qual o contribuinte solicita esclarecimentos ao fisco sobre situações jurídicas relacionadas à legislação tributária, a fim de elucidar dúvidas concretas quanto a interpretação e aplicação das normas fiscais e aduaneiras.

Ao emitir sua resposta, a autoridade tributária define, com base no caso concreto, os critérios jurídicos que serão utilizados na aplicação da legislação, vinculando tanto o consulente quanto a própria administração tributária¹⁹⁸.

O principal intuito da consulta fiscal é conferir cognoscibilidade, calculabilidade e confiabilidade aos enunciados normativos da legislação tributária em situações concretas para as quais esses enunciados se destinam¹⁹⁹.

A cognoscibilidade ocorre porque, ao receber a resposta da consulta, o contribuinte passa a conhecer, de forma antecipada, a interpretação da norma aplicada pelo fisco a um caso concreto. A calculabilidade se dá quando o cidadão consegue prever a qualificação jurídica que será dada a situações futuras semelhantes e as implicações decorrentes. Por fim, há a confiabilidade, pois, ao emitir sua resposta, o órgão fiscal está formal e materialmente vinculado ao entendimento expresso na consulta, assegurando ao contribuinte que os fatos enunciados na consulta, se praticados, seguirão o tratamento jurídico previsto pela própria administração tributária²⁰⁰.

¹⁹⁸ SAMAHA, Stéphanie. **Consulta fiscal na prevenção de conflitos entre o fisco e contribuinte**. 2019. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2019, p. 44.

¹⁹⁹ ÁVILA, Humberto Bergmann. **Teoria da Segurança Jurídica**. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 265 e ss.

²⁰⁰ MENKE, Cassiano; MICHELS, Gilson Wessler. Contraditório 4.0: a interlocução qualificada e sua influência sobre a natureza, o conteúdo e os efeitos da atuação pública no processo tributário administrativo, p. 455-483. In: **Tax 4.0: Tributação na realidade exponencial**. Coordenadores: Luiza Leite, Rodrigo Schwartz e Bruno Feigelson. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021, p. 477.

Concretamente, o contribuinte obtém ciência sobre o regime jurídico que se aplica aos fatos apresentados e, com base nesses parâmetros, consegue direcionar suas ações.

Assim, assegura-se uma maior segurança jurídica quanto à aplicação dos tributos em casos específicos. Além disso, ao fornecer essa orientação antecipada, reduz-se o risco de violação involuntária das normas fiscais e, conseqüentemente, previnem-se conflitos e eventuais sanções decorrentes de descumprimento da legislação tributária.

No procedimento de consulta tributária, o sujeito passivo se encontra em momento anterior a qualquer cobrança administrativa e não se inicia a partir de um conflito de interesses ou da resistência a uma pretensão, como no conhecido conceito de lide, que é utilizado para caracterizar o “processo” como tal e distingui-lo do procedimento. No entanto, após a emissão da resposta à consulta, a eventual discordância do contribuinte pode dar ensejo a procedimento de caráter contencioso, assumindo características de um processo²⁰¹.

O instituto se fundamenta no direito de o contribuinte receber assistência e obter informações das autoridades fiscais, derivado da garantia individual insculpida no art. 5º, XXXIII, da CRFB/1988²⁰².

Não significa dizer que se trata de mero veículo que transporta uma comunicação institucional do fisco, mas sim de verdadeiro instrumento processual por meio do qual se busca sanar dúvidas quanto à aplicabilidade de enunciados normativo-tributários a casos específicos, bem como unificar a interpretação da legislação em casos semelhantes, tendo potencial para aprimorar a relação fisco-contribuinte, promover mais transparência na atuação estatal e aumentar a confiança e a cooperação entre as partes.

Compreender o instrumento da consulta como instrumento de colaboração entre os partícipes (ainda que potenciais) ou interessados diretos da relação jurídico-tributária mostra-se consentâneo à construção de uma cultura mais dialógica e

²⁰¹ NUNES, Cleucio Santos. **Curso completo de direito processual tributário**. 5ª ed. Editora Saraiva, 2022. p. 27.

²⁰² BALERA, Wagner. Consulta em matéria tributária. **Revista de Direito Tributário**, ano 12, n. 45, p. 219-228, jul./ set. São Paulo, 1988, p. 219.

preventiva de conflitos. Deve-se buscar dar a maior amplitude possível ao instituto, a fim de se atingir tal cultura²⁰³.

O único dispositivo que estabelece uma norma geral sobre o tema é o art. 161, § 2º, do CTN, e o faz de maneira incidental, o que levou à sua regulamentação de maneira independente nas esferas da Federação e díspares em alguns casos – v. g, quanto ao momento da consulta e quanto à possibilidade de recurso²⁰⁴.

Na esfera federal, por exemplo, a consulta é regida pelos arts. 48, 49 e 50 da Lei n. 9.430/1996, pelos arts. 46 a 58 do Decreto n. 70.235/1972, pelos arts. 88 a 102 do Decreto n. 7.574/2011, pela Instrução Normativa RFB n. 2.057/2021 e pela Instrução Normativa RFB n. 2.058/2021. Também é aplicável, subsidiariamente, a Lei n. 9.784/1999, em especial os efeitos da consulta.

Com o objetivo de conferir um quadro normativo mínimo para todos os Entes, pretende-se incluir o art. 194-C no CTN, que conceitua e disciplina o instituto da consulta tributária²⁰⁵. Busca-se conferir regramento geral para os membros da Federação e garantir a uniformidade na aplicação de entendimentos exarados pela administração tributária a todos os demais contribuintes não consulentes que se encontrem nas mesmas situações fáticas e jurídicas.

O atual § 2º do art. 161 do CTN estabelece que, enquanto houver consulta apresentada pelo devedor no prazo legal para pagamento do crédito tributário, não incidirão juros de mora nem penalidades. O dispositivo legal deixa claro que a

²⁰³ SECRETARIA ESPECIAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Diagnóstico do contencioso tributário administrativo brasileiro**: relatório final de pesquisa / Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil; Banco Interamericano de Desenvolvimento; Associação Brasileira de Jurimetria. – Brasília: RFB, 2022, p. 175. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/diagnostico-do-contencioso-tributario-administrativo/relatorio_final.pdf>. Acesso: 23 jul. 2024.

²⁰⁴ SECRETARIA ESPECIAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Diagnóstico do contencioso tributário administrativo brasileiro**: relatório final de pesquisa / Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil; Banco Interamericano de Desenvolvimento; Associação Brasileira de Jurimetria. – Brasília: RFB, 2022, p. 173-175. Disponível em: https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/diagnostico-do-contencioso-tributario-administrativo/relatorio_final.pdf>. Acesso: 23 jul. 2024.

²⁰⁵ Art. 194-C. A consulta tributária consiste no procedimento administrativo gratuito destinado à resolução de dúvidas dos contribuintes e fixação de interpretação e aplicação da legislação tributária, nos termos da legislação específica. Parágrafo único. A consulta terá efeitos vinculantes no âmbito do respectivo órgão e será observada em relação a todos os demais sujeitos passivos não consulentes que se encontrem nas mesmas situações fáticas e jurídicas, nos termos da legislação específica (Cf.: BRASIL. Senado Federal. Projeto de Lei Complementar n. 124 de 2022. **Dispõe sobre normas gerais de prevenção de litígio, consensualidade e processo administrativo, em matéria tributária**. Disponível em: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/154736>>. Acesso em: 23 de set. 2024).

exclusão desses encargos está vinculada à apresentação da consulta dentro do prazo previsto para o pagamento.

A consulta não produz efeitos em relação a terceiros, exceto quando houver legitimidade ativa coletiva do consulente, como no caso de entidades representativas de categorias econômicas ou profissionais que formulam a consulta conforme a lei. Nessa hipótese, os efeitos preventivos imediatos somente se estendem aos associados ou filiados após a comunicação da decisão à entidade consulente – arts. 51 do Decreto n. 70.235/1972, 89, § 2º, do Decreto n. 7.574/2011, 23 da Instrução Normativa RFB n. 2.057/2021 e 24 da Instrução Normativa RFB n. 2.058/2021.

Os efeitos preventivos são: i. impossibilidade de instauração de procedimento fiscal pela autoridade tributária contra o consulente, no que se refere à matéria consultada, durante o período entre o protocolo da consulta e o trigésimo dia após a notificação da solução; e ii. a suspensão do prazo para o pagamento do tributo, se a consulta for realizada antes do vencimento, exceto nos casos de tributo retido na fonte ou autolancado antes ou após a consulta, ou de prazo para apresentação da declaração de rendimentos – arts. 48 e 49 do Decreto n. 70.235/1972.

Embora a consulta eficaz apresentada antes do vencimento do tributo suspenda a aplicação de multa e juros de mora, o contribuinte que aguarda o resultado para efetuar o pagamento deve realizar a quitação no prazo de até 30 dias após a ciência da resposta. Caso contrário, tornam a incidir os referidos encargos.

Não é raro que as empresas constituam provisão do encargo tributário, especialmente quando o tempo para a resposta da consulta é excessivo. Durante o período de tramitação da solução da consulta, a Administração tributária fica impedida de fiscalizar ou cobrar a obrigação discutida.

Há diversos requisitos que devem ser atendidos para que a consulta seja aceita, analisada e tenha eficácia. São ineficazes, por exemplo, os procedimentos: quando o consulente pretende ter resposta sobre matéria cujos fatos estão sendo apurados em procedimento fiscal já iniciado; quando o tema já foi objeto de decisão anterior, ainda não alterada, em consulta ou litígio envolvendo o próprio consulente; quando o assunto já foi regulamentado por norma publicada antes da apresentação da consulta; ou quando o fato estiver definido ou declarado em disposição literal de lei.

Embora os efeitos preventivos ofereçam vantagens ao consulente, a real importância da consulta tributária está na possibilidade de gerar um efeito normativo, vinculando a administração tributária à resposta dada. Ao conferir efeito normativo à consulta, a legislação assegura que, em relação aos fatos apresentados, o consulente não poderá ser obrigado a adotar conduta diferente daquela indicada como correta pela autoridade administrativa em sua resposta.

O parágrafo único do art. 100 do Decreto n. 7.574/2011 dispõe que, em caso de mudança no entendimento manifestado em Solução de Consulta, a nova orientação somente se aplica aos fatos geradores ocorridos após sua publicação na imprensa oficial ou após a notificação ao consulente, exceto se a nova orientação for mais favorável, hipótese em que também alcançará o período coberto pela solução anterior.

A resposta à consulta não gerava efeito normativo em relação a terceiros. Somente com a publicação da Instrução Normativa RFB n. 1.396/2013 houve alteração. Conforme o art. 9º dessa norma, a Solução de Consulta Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) e a solução de divergência, a partir da data de sua publicação, adquiriram efeito vinculante no âmbito da Receita Federal do Brasil, beneficiando qualquer sujeito passivo que se enquadrasse na hipótese tratada, ainda que não fosse o consulente, sem prejuízo de que a fiscalização verificasse o correto enquadramento durante procedimento fiscal.

Com o artigo 3º da Instrução Normativa RFB n. 1.396/2013, as consultas fiscais passaram a ser respondidas pela Cosit, órgão da Receita Federal do Brasil responsável pela elaboração e interpretação da legislação tributária.

O tema é regulamentado pelas Instruções Normativas RFB n. 2.057/2021 e n. 2.058/2021. As soluções de consulta emitidas pela Cosit, a partir de sua publicação, i. possuem efeito vinculante no âmbito da Receita Federal do Brasil; e ii. beneficiam o sujeito passivo que as aplicar, mesmo que não seja o consulente, desde que se enquadre na situação tratada, sem prejuízo de a fiscalização verificar o correto enquadramento (art. 33).

Dessa análise, surgem duas limitações relevantes: i. a normatividade está subordinada a normas primárias, por serem resultantes de atos normativos secundários; e ii. o efeito vinculante é restrito às consultas fiscais no âmbito da Receita

Federal, sendo necessária previsão legal distinta para sua aplicação em outras esferas.

Vale reiterar, assim, a relevância da inclusão do artigo 194-C e parágrafo único no CTN, para, enquanto norma geral, expandir para todas as esferas da Federação os efeitos vinculantes da consulta, bem como sua necessária observância em relação a todos os demais sujeitos passivos não consulentes que se encontrem nas mesmas situações fáticas e jurídicas²⁰⁶. A inserção do dispositivo, no Código Tributário Nacional, portanto, privilegia o efeito normativo da consulta tributária, enaltecendo não só a autovinculação, como também a confiança como algo juridicamente exigível²⁰⁷.

Antes de analisar o mérito da consulta apresentada pelo contribuinte, a Receita Federal verifica se o caso não se enquadra em uma das hipóteses previstas no art. 52 do Decreto n. 70.235/72 e no art. 27 da Instrução Normativa RFB n. 2.058/2021, os quais estabelecem situações em que a consulta é considerada ineficaz. Isso significa que, se o caso analisado se enquadrar em uma dessas situações, a consulta será declarada sem efeito. Nessa circunstância, o pedido será rejeitado e não haverá a suspensão da mora do contribuinte em relação à obrigação que motivou a consulta.

O despacho que decreta a ineficácia da consulta é irrecorrível e unilateral. Irrecorrível, pois, uma vez que o pedido de consulta seja considerado ineficaz, o contribuinte não tem o direito de recorrer dessa decisão. Unilateral, visto que não há previsão legal que permita ao contribuinte participar do processo decisório ou esclarecer a questão que levou à constatação da ineficácia.

Recentemente, a Instrução Normativa RFB n. 2.058/2021 foi modificada, passando a permitir que a autoridade fiscal, ao examinar o pedido de consulta, intime o contribuinte para corrigir eventuais erros identificados. No entanto, a concessão de um prazo para essa correção é uma decisão que fica a critério da administração tributária, e não um direito garantido ao contribuinte – §§ 2º e 3º do art. 29.

²⁰⁶ BRASIL. Senado Federal. Projeto de Lei Complementar n. 124 de 2022. **Dispõe sobre normas gerais de prevenção de litígio, consensualidade e processo administrativo, em matéria tributária**. Disponível em: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/154736>>. Acesso em: 23 de set. 2024.

²⁰⁷ NISHIOKA, Alexandre Naoki; DALMAZO, Giulia Ramos. Consulta tributária: efeitos vinculantes, aplicação erga omnes e novo artigo 194-C do CTN. In: **Normas gerais de prevenção de conflitos, consensualidade e processo administrativo tributário e Código de Defesa dos Contribuintes** / Coord. Regina Helena Costa... [et. al]. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023, p. 262.

A limitada oportunidade de diálogo e troca de ideias entre o contribuinte e a autoridade fiscal responsável pela resposta à consulta também contribui para a desconfiança do consulente. Essa percepção de unilateralidade na interpretação das normas tributárias pela Administração tributária reforça o sentimento de insegurança²⁰⁸.

A maioria dos pedidos de Solução de Consulta feitos pelos contribuintes não chega a ser concluída. Esses pedidos são negados devido à alegada falta de cumprimento dos requisitos de admissibilidade necessários para o prosseguimento. Além disso, a legislação tributária vigente não prevê mecanismos que permitam ao contribuinte participar do procedimento ou interagir com o Poder Público para influenciar a decisão antes de sua conclusão.

Dados divulgados pela RFB em 2024 indicam que, no período compreendido entre 2017 e 2024, foram propostos 12.172 pedidos de Solução de Consulta. Desse total, 5.377 foram encerrados por despacho decisório de ineficácia²⁰⁹. Aproximadamente, 44% dos pedidos não atingiram seu objetivo, pois foram considerados sem condições de prosseguir, resultando em exame negativo do mérito da questão apresentada pelo contribuinte.

A título de ilustração, o contexto não é muito diferente no estado de São Paulo. De 2021 a 2024, foram realizados 7.502 pedidos de Solução de Consulta, dos quais 39% aproximadamente foram considerados ineficazes²¹⁰.

O instituto da consulta é ainda utilizado com timidez. Vale mencionar, porém, que em nível federal, anualmente, o que se verifica é um relativo aumento da quantidade de solicitações realizadas de 2017 a 2023, mas que ainda não se mantém constante:

²⁰⁸ Faculdade Getúlio Vargas. FGV Direito SP. Núcleo de Estudos Fiscais. **Projeto “Macrovisão Do Crédito Tributário”**. São Paulo, 2016. Disponível em <[Relatório Final - Etapa 2016 - Macrovisão - PAF \(00069753.DOCX;1\) \(fgv.br\)](#)>. Acesso em: 24 de set. de 2024.

²⁰⁹ Dados apresentados pela RFB, por meio de solicitação de informação previsto na Lei n. 12.527/2011, registrado sob o n. 18800.238258/2024-11.

²¹⁰ Dados apresentados pela Sefaz-SP, por meio de solicitação de informação previsto na Lei n. 12.527/2011, registrado sob o n. 2024092613063594.

Figura 1 – Solicitações de consultas realizadas entre 2017 e 2023 na RFB.



Fonte: Elaboração do próprio autor²¹¹.

Uma das explicações é que parte dos consulentes tem a impressão de que as respostas fornecidas carecem de valor técnico ou imparcialidade. Em vez disso, acreditam que as soluções tendem a favorecer o fisco, adotando interpretações que resultam em maior arrecadação. Além disso, há o temor de que a abertura de uma consulta possa atrair a atenção da fiscalização para o contribuinte, desestimulando seu uso. Outros pontos negativos incluem a falta de acesso direto aos representantes do fisco responsáveis pela análise da consulta, a ausência de uma coordenação centralizada e a lentidão do procedimento, o que torna a ferramenta inviável para esclarecer dúvidas em operações rápidas, ocasião em que a espera pela resposta inviabiliza a conclusão da operação²¹².

Quanto ao tempo médio de processamento do pedido de Solução de Consulta em âmbito federal, cabe destacar que, em 2017, chegou a 539 (quinhentos e trinta e nove) dias, mas, ano a ano, foi diminuindo até que no segundo trimestre de 2024, passou a ser de 233 (duzentos e trinta e três)²¹³.

²¹¹ Dados apresentados pela RFB, por meio de solicitação de informação previsto na Lei n. 12.527/2011, registrado sob o n. 18800.238258/2024-11.

²¹² Faculdade Getúlio Vargas. FGV Direito SP. Núcleo de Estudos Fiscais. **Projeto “Macrovisão Do Crédito Tributário”**. São Paulo, 2016. Disponível em [Relatório Final - Etapa 2016 - Macrovisão - PAF \(00069753.DOCX;1\) \(fgv.br\)](#). Acesso em: 24 de set. 2024.

²¹³ Dados apresentados pela RFB, por meio de solicitação de informação previsto na Lei n. 12.527/2011, registrado sob o n. 18800.238258/2024-11.

Trata-se de um significativo avanço, porém ainda distante dos 90 (noventa) dias praticados em países do Mercosul²¹⁴ ²¹⁵ ²¹⁶ e dos 60 (sessenta) dias, na média dos últimos 4 (quatro) anos, no estado de São Paulo²¹⁷.

Guardadas as devidas proporções e peculiaridades de cada uma dessas nações e do estado de São Paulo, nada impede que o referido prazo seja um objetivo a ser perseguido pelo fisco, pois são marcos que mais se coadunam com as práticas comerciais atuais às quais os contribuintes estão submetidos.

Por oportuno, outra iniciativa digna de nota é o projeto recém instituído Receita Soluciona, que pretende facilitar o diálogo e reduzir o tempo de tramitação das soluções de consultas para os referidos 90 (noventa) dias, por meio de interações entre a Administração tributária Federal e entidades representativas – Portaria RFB n. 466, de 30 de setembro de 2024. A norma, no entanto, não esclarece como e por quais meios se dará o diálogo entre as partes, tampouco estabelece competências das aludidas entidades.

A consulta fiscal é um instrumento, por natureza, eminentemente preventivo de conflitos tributários. Deve contar, para tanto, com a dialética entre o consulente e o consultado, gerando um entendimento comum sobre a norma tributária. Se o procedimento de consulta contemplar mecanismos que viabilizem – verdadeiramente – o diálogo prévio entre consultado e consulente antes de proferida a Solução de Consulta, os envolvidos poderão convencionar qual a interpretação da norma objeto da consulta reflète de maneira mais fidedigna os comandos constitucionais e legais que a fundamentam de forma imediata/mediata²¹⁸.

Vale destacar também que se encontra no Congresso Nacional o Projeto de Lei n. 2.483/2022, o qual, após tramitar pela Comissão de Assuntos Econômicos do

²¹⁴ ARGENTINA. **Ley de Procedimiento Tributario n. 11.683/1978**. Boletín Oficial de la República Argentina, Buenos Aires, 18 abr. 1978. Disponível em: <<https://www.argentina.gob.ar/normativa/nacional/ley-11683-18771/actualizacion>>. Acesso em: 30 set. 2024.

²¹⁵ PARAGUAY. **Ley 125/1991**. Disponível em: <<https://www.bacn.gov.py/leyes-paraguayas/2345/ley-n-125-establece-el-nuevo-regimen-tributario>>. Acesso em: 30 set. 2024.

²¹⁶ URUGUAI. **Código Tributário nº 14306**. Aprovado pelo Decreto Ley n. 14.306 de 29/11/1974. Promulgação: 29/11/1974. Publicação: 06/12/1974. Disponível em: <<https://www.impo.com.uy/bases/codigo-tributario/14306-1974>>. Acesso em: 30 set. 2024.

²¹⁷ Dados apresentados pela Sefaz-SP, por meio de solicitação de informação previsto na Lei n. 12.527/2011, registrado sob o n. 2024092613063594.

²¹⁸ PARISI, Fernanda Drummond. A consulta fiscal perante a administração tributária e ponderações sobre uma nova perspectiva do instrumento. In: **Consulta tributária da União** / Coord. Regina Helena Costa... [et. al]. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023, p. 105.

Senado Federal, passou a contemplar importantes avanços, dentre os quais: i. a redução do prazo para resposta de 360 dias para 120 dias úteis; ii. a possibilidade de correção ou complementação da consulta apresentada com informações insuficientes; iii. a permissão para apresentação de consultas por meio eletrônico; iv. a criação de procedimentos diferenciados de consulta, visando à implementação de um programa de conformidade cooperativa; e v. a atribuição de efeitos vinculantes à decisão da consulta, aplicáveis a toda a administração federal e aos contribuintes em situações fáticas e jurídicas idênticas, mesmo que não sejam consulentes, assim como no Projeto de Lei Complementar n. 124/2022.

A iniciativa inova ao permitir a oposição de embargos de declaração quando a resposta à consulta contiver obscuridade, contradição ou omissão, assim como ao possibilitar o pedido de revisão, se a resposta for baseada em uma decisão anterior que trate de um caso diferente daquele apresentado na consulta atual. Além disso, prevê a possibilidade de recurso quando houver decisões divergentes sobre a mesma matéria, norma ou fato.

Trata-se de medidas oportunas, pois promovem economia procedimental, tornando o processo mais eficiente e transparente, além de criar espaço para maior interação e diálogo entre o consulente e a autoridade fiscal, tendo, portanto, potencial para alavancar a utilização do instituto. Contudo, a iniciativa legislativa ainda pode ser aperfeiçoada.

O PL em questão estabelece disposição similar à constante no art. 29, §§ 2º e 3º da Instrução Normativa RFB n. 2.058/2021, no sentido de ordenar a intimação prévia do contribuinte em caso de possível decretação da ineficácia do pedido de consulta – § 1º do art. 80 do PL n. 2.483/2022.

O dispositivo, ao se valer do verbo “*deverá*”, parece instituir *dever* de a autoridade oportunizar ao contribuinte que esse sane o aparente defeito do pedido. Trata-se de avanço, se comparado com o que estabelece a Instrução Normativa RFB n. 2.058/2021, relativamente ao mesmo ponto (mera possibilidade, e não dever)²¹⁹.

²¹⁹ MENKE, Cassiano. Contraditório, segurança jurídica e participação do contribuinte no âmbito do processo administrativo de Solução de Consulta. In: **Consulta tributária da União** / Coord. Regina Helena Costa... [et. al]. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023, p. 208.

Quando se trata de analisar o procedimento aplicável à Solução de Consulta, é devido que se leve em conta o caráter instrumental do instituto em questão, de maneira que se revele meio para a promoção mais intensa possível dos direitos fundamentais. A Solução de Consulta deve ser apta a promover o estado de coisas em que o contribuinte possa efetivamente dispor, de forma planejada, da sua liberdade e propriedade. Dessa forma, a legislação que rege o instituto deve prever mecanismos capazes de permitir o efetivo diálogo entre contribuinte e poder público. Deve haver a possibilidade de o contribuinte esclarecer fatos e de se posicionar com relação ao seu pedido de consulta antes mesmo de ele, por exemplo, ser declarado ineficaz²²⁰.

O formalismo deve dar lugar à concretização dos valores envolvidos com a cognoscibilidade, a calculabilidade, a confiabilidade, a liberdade e a propriedade, de tal sorte que o procedimento seja ajustado à tutela específica desses direitos, e não o contrário²²¹.

O que se diz é que o pedido de Solução de Consulta seria um desses exemplos de procedimento inquisitorial, não contencioso. Por isso, não se aplicariam as garantias constitucionais do contraditório e da ampla defesa.²²²

Essa visão limitada sobre a aplicação do contraditório necessita ser revisitada, pois se baseia na interpretação equivocada de que o contraditório seria apenas um mecanismo voltado para a resolução e eliminação de conflitos tributários. Na verdade, sua aplicação deve, em grande parte, ter o objetivo de prevenir esses conflitos, garantindo maior participação e diálogo entre as partes envolvidas desde o início do processo²²³.

É essencial que haja colaboração, diálogo e comunicação entre o contribuinte, que será afetado pelos novos entendimentos, e a Administração tributária, que tem o poder de defini-los. Esse diálogo deve ocorrer, em razão do princípio do contraditório

²²⁰ MENKE, Cassiano. Contraditório, segurança jurídica e participação do contribuinte no âmbito do processo administrativo de Solução de Consulta. In: **Consulta tributária da União** / Coord. Regina Helena Costa... [et. al]. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023, p. 212.

²²¹ MENKE, Cassiano. Contraditório, segurança jurídica e participação do contribuinte no âmbito do processo administrativo de Solução de Consulta. In: **Consulta tributária da União** / Coord. Regina Helena Costa... [et. al]. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023, p. 212.

²²² MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro (administrativo e judicial)**. 8.ed. São Paulo: Dialética, 2015, p. 143 e 144.

²²³ MENKE, Cassiano. Contraditório, segurança jurídica e participação do contribuinte no âmbito do processo administrativo de Solução de Consulta. In: **Consulta tributária da União** / Coord. Regina Helena Costa... [et. al]. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023, p. 216-217.

substancial, antes da emissão da decisão pelo fisco. Esse é o ponto central para legitimar o procedimento e prevenir conflitos futuros²²⁴.

Essas considerações apontam para a necessidade de mudança. O modelo atual deve ser substituído por um modelo que promova uma interação real e efetiva entre o contribuinte e a administração fazendária²²⁵.

Uma das possíveis manifestações desse novo modelo que pretende transpor o de perguntas (dos contribuintes) e de respostas escritas (dos fiscos), é, v.g., a utilização da mediação na consulta, como a possibilidade de tratamento dialogal e consensual preventivo, permitindo a oralidade, a pessoalidade e o debate, essenciais à compreensão dos detalhes duvidosos das questões e fundamentais para a convergência das partes em um resultado minimamente consensual²²⁶.

2.3 Mediação tributária

A mediação é fruto da releitura do direito de acesso à justiça, que passou a ser compreendido como o oferecimento de diferentes portas, com as suas especificidades, e adequadas para tipos específicos de conflito, mas sendo todas direcionadas à pacificação do conflito entre as partes, preferencialmente de forma consensual²²⁷.

Em âmbito normativo, a mediação, juntamente com a conciliação, ganhou relevância com a criação dos Juizados Especiais Cíveis, introduzidos pelas Leis n. 9.099/1995, n. 10.259/2001 e n. 12.153/2009, como uma etapa essencial do procedimento. Embora já contassem com uma base legal consolidada no Código de Processo Civil de 1973 e em outras leis específicas, ainda havia uma significativa disparidade em nosso ordenamento jurídico entre as diversas fontes legislativas que

²²⁴ MENKE, Cassiano. Contraditório, segurança jurídica e participação do contribuinte no âmbito do processo administrativo de Solução de Consulta. In: **Consulta Tributária da União** / Coord. Regina Helena Costa... [et. al]. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023, p. 217-218.

²²⁵ MENKE, Cassiano. Contraditório, segurança jurídica e participação do contribuinte no âmbito do processo administrativo de Solução de Consulta. In: **Consulta Tributária da União** / Coord. Regina Helena Costa... [et. al]. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023, p. 219.

²²⁶ SILVA, Ricardo Almeida Ribeiro da. Mediação tributária: prevenção e solução de controvérsias e disputas de interesse coletivo. In: **Arbitragem e mediação em matéria tributária: a era do diálogo em matéria tributária** / Coord. Regina Helena Costa... [et. al]. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023, p. 563-564.

²²⁷ GRINOVER, Ada Pellegrini. **Ensaio sobre a Processualidade**. Brasília: Gazeta Jurídica, 2016, p. 61-62

tratavam da conciliação e da mediação, o que gerava falta de uniformidade na aplicação desses mecanismos.

A Resolução CNJ n. 125/2010 instituiu a da Política Judiciária Nacional de tratamento adequado de conflitos no âmbito do Poder Judiciário e estabeleceu a criação de Juízos de resolução alternativa de conflitos, verdadeiros órgãos judiciais especializados na matéria.

Com o advento do Código de Processo Civil de 2015 (CPC/2015), houve a incorporação expressa da mediação e da conciliação à legislação processual civil, que deixaram de ser institutos facultativos e passaram a ser obrigatórios na tramitação do processo. Além disso, possibilitou-se que conflitos no âmbito da Administração Pública pudessem ser solucionados pelos aludidos métodos, antes aplicados à resolução de conflitos de direito privado, dada a reverberação da compreensão de que os princípios da indisponibilidade do interesse público e da supremacia desse sobre o privado impossibilitavam tal uso em matéria de direito público.

O Código estabeleceu o dever de cooperação das partes, tornou obrigatória a realização de audiência prévia de conciliação, previu o dever de estimular soluções autocompositivas entre as partes e o dever do Estado de priorizar soluções consensuais.

A Lei n. 13.140, de 26 de junho de 2015, promulgada logo após o CPC/2015, regulamentou a mediação entre particulares como um meio de solução de controvérsias e também tratou da autocomposição de conflitos no âmbito da administração pública.

O referido diploma normativo apresentou a mediação como método exercido por terceiro imparcial, sem poder decisório, que, escolhido ou aceito pelas partes, as auxilia e estimula a identificar ou desenvolver soluções consensuais para as controvérsias de trato continuado, considerando que a relação entre o fisco e o contribuinte tende a perdurar no tempo – parágrafo único do artigo 1º da Lei n. 13.140/2015.

Pautou-a pelo diálogo, consensualidade, voluntariedade e informalidade, bem como reconheceu que sua utilização permite a aproximação genuína e o desenvolvimento da confiança entre as partes.

Trata-se de um procedimento que permite o restabelecimento da relação entre as partes e a transformação dos indivíduos, que são levados a compreender o conflito em sua totalidade, considerando os interesses, as necessidades, as possibilidades e os sentimentos do outro com a qual se relacionam²²⁸.

A presença de um terceiro imparcial e capacitado visa a educar as partes quanto aos caminhos para a identificação de pontos de concordância ou convergência, compreendendo as subjetividades que embasam ou permeiam as divergências, facilitando o entendimento e o consenso para a (eventual) celebração de acordos²²⁹.

O mediador, portanto, desempenha o papel de verdadeiro facilitador ao auxiliar as partes a construírem suas próprias soluções. Na prática, isso se mostra mais eficaz para manter a convivência harmoniosa e prevenir futuros conflitos, podendo resultar, em âmbito tributário, no aprofundamento do entendimento de fisco e contribuinte sobre questões conflitantes, facilitando o compromisso mútuo em superar pontos controvertidos e a geração de consensos.

A missão do mediador é construir consenso e desfazer preconceitos entre fisco e contribuinte, evitando o diálogo da competição para o da cooperação. As pessoas são apresentadas como possíveis colaboradores e não como opositores, tendo espaço de fala e de participação. A construção da decisão, assim, é participativa²³⁰.

O CPC/2015 trouxe ambiente normativo necessário para um maior avanço da matéria, dessa vez de forma inédita no campo das relações entre a Administração tributária e os contribuintes²³¹. Juntamente com o Código, a Lei n. 13.140/2015 representou um importante avanço. Entretanto, as referidas legislações ainda não

²²⁸ GORETTI, Ricardo. **Gestão adequada de conflitos: do diagnóstico à escolha do método para cada caso concreto**. Salvador: JusPodivm, 2019, p. 101.

²²⁹ SILVA, Ricardo Almeida Ribeiro da. Mediação tributária: prevenção e solução de controvérsias e disputas de interesse coletivo. In: **Arbitragem e mediação em matéria tributária: a era do diálogo em matéria tributária** / Coord. Regina Helena Costa... [et. al]. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023, p. 561.

²³⁰ SPENGLER, Fabiana Marion; SPENGLER NETO, Theobaldo (Orgs). **Mediação enquanto política pública: a teoria, a prática e o projeto de lei**. Santa Cruz do Sul: EDUNISC, 2010, p. 91-92. Disponível em: <<https://repositorio.unisc.br/jspui/bitstream/11624/1838/1/Media%C3%A7%C3%A3o%20enquanto%20pol%C3%ADtica%20p%C3%ABlica.pdf>>. Acesso em: 21 de set. 2024.

²³¹ DINIZ, Geila Lídia Barreto Barbosa. **A transação na Lei n. 13.988/2020: o novo modelo de solução de conflitos tributários e suas interações com o sistema de precedentes do CPC/2015**. In: **Comentários sobre transação tributária à luz da Lei n. 13.988/2020 e outras alternativas de extinção do passivo tributário**/Coord.: Claudio Xavier Seefelder Filho et. al., p. 200.

previam explicitamente a mediação em matéria tributária, deixando uma lacuna na utilização desse mecanismo.

Nesse contexto, a fim de suprir a aludida lacuna, com o já mencionado PLP n. 124/2022, pretende-se inserir suporte jurídico de aplicação geral da mediação em matéria tributária no CTN, acrescentando a esse diploma legal: i. norma específica de cada ente estabelecerá critérios e condições para a mediação de controvérsias tributárias; ii. o acordo decorrente do procedimento como hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito tributário; e iii. a instauração do procedimento de mediação como causa de interrupção da prescrição.

No PL n. 2.483/2022, procura-se regulamentar o instituto em âmbito federal, que poderá ser realizado tanto no curso do procedimento fiscal quanto em sede de contencioso administrativo ou judicial e de inscrição em dívida ativa. A definição das hipóteses de cabimento fica delegada a ato conjunto do Advogado-Geral da União e do Ministro de Estado da Fazenda – arts. 98 e 99.

Os tipos de conflitos a serem mediados serão definidos previamente pela Administração tributária. Caso exista uma Solução de Consulta prévia, um parecer normativo ou outro tipo de ato administrativo vinculativo a respeito da interpretação a ser seguida pela fiscalização, dificilmente esse tipo de discussão conseguirá ser resolvida pela via da mediação. A decisão já foi tomada e a tentativa de construir consenso tende a ser inútil. Um fato novo (como um precedente vinculante ou uma alteração legislativa) terá de ocorrer para conseguir demover o fisco de aplicar determinada interpretação já consolidada²³².

É previsto também que, no caso de acordo conclusivo que contemple o cumprimento de obrigações ou a verificação de condições futuras, serão obrigatórios: i. o caráter declaratório, retrospectivo e prospectivo dos direitos reconhecidos pelas partes no acordo conclusivo, inclusive para a qualificação de fatos, para a interpretação de normas jurídicas e para as obrigações tributárias; ii. a renúncia ao direito e a qualquer meio de discutir administrativa ou judicialmente o objeto e a motivação do acordo, bem como as obrigações reconhecidas ou definidas no termo

²³² GIANNETTI, Leonardo Varela. A figura do mediador na resolução de conflitos tributários: uma abordagem sobre o PL 2.485/22 e a Lei Municipal 13.028/22. In: **Arbitragem e mediação em matéria tributária: a era do diálogo em matéria tributária** / Coord. Regina Helena Costa... [et. al]. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023, p. 577-578.

de entendimento; e iii. a confissão, por parte do sujeito passivo, dos valores reconhecidos como devidos – art. 104.

O § 2º do art. 104 ainda estabelece que, caso o acordo tributário defina o dever de recolhimento do tributo objeto da mediação, o sujeito passivo terá direito à redução dos seguintes percentuais em caso de eventual sanção: 75% (setenta e cinco por cento) no curso do procedimento fiscal; tributário; 70% (setenta por cento) no contencioso administrativo; 65% (sessenta e cinco por cento) na inscrição em dívida ativa; e 60% (sessenta por cento) no contencioso judicial tributário.

Em Porto Alegre, a mediação tributária é uma realidade desde a publicação da Lei Municipal n. 13.028, de 11 de março de 2022, primeira norma publicada no Brasil disciplinando o tema com as suas especificidades. A iniciativa foi criada como um instrumento de prevenção de conflitos e para promover o aprimoramento, a transparência e a pacificação nas relações entre o fisco e os contribuintes.

Podem ser objeto da mediação: i. qualquer controvérsia ou disputa relacionada à qualificação de fatos geradores; ii. questões referentes à interpretação de normas ou divergências sobre o cumprimento de obrigações tributárias; e iii. deveres tributários que estejam sob a competência da Administração tributária Municipal.

Vale destacar que, em Porto Alegre, a mediação tributária pode se dar em controvérsias de dimensão coletiva e não se aplica para questões exclusivamente de direito, formas de pagamento ou concessão de descontos e vantagens não previstos em legislação.

Outra particularidade digna de menção é a possibilidade do procedimento se dar em âmbito de consulta fiscal, reforçando o caráter dialógico e do formalismo moderado que deve ser buscado na consulta, como pontuado no item 2.1 Consulta Fiscal.

O procedimento é realizado em duas Câmaras de Mediação Tributária: i. a Câmara de Mediação e Conciliação Tributária da Secretaria Municipal da Fazenda (CMCT/SMF), vinculada à Superintendência da Receita Municipal; e ii. a Câmara de Mediação e Conciliação Tributária da Procuradoria-Geral do Município (CMCT/PGM). A CMCT/SMF lida com casos que ainda estão em fase de cobrança administrativa, enquanto a CMCT/PGM trata de demandas que já foram judicializadas.

A mediação tributária poderá ser solicitada pelo contribuinte ou pelo município. O interessado em resolver um conflito fiscal por meio da mediação deve detalhar o objeto da controvérsia e manifestar formalmente seu interesse em submeter a questão à mediação – art. 10, Decreto n. 21.527, 17 de junho de 2022, norma regulamentadora da Lei Municipal n. 13.028/2022.

Caso o pedido seja aceito, a mediação é iniciada sem qualquer custo para o contribuinte e ficam suspensos, por até 30 (trinta) dias, prorrogáveis por mais 60 (sessenta) dias, os prazos dos processos administrativos para a prática de atos pelo contribuinte e pela Fazenda Pública – art. 15 do Decreto n. 21.527/2022.

A indicação do mediador, inclusive, se dá pela autoridade fazendária, podendo o sujeito passivo solicitar a substituição do mediador por outro devidamente habilitado ou, em último caso, desistir da mediação.

É fundamental garantir transparência. Na mediação tributária, inclusive, há algumas particularidades. Uma das especificidades é que o mediador, em alguns casos, possui vínculo funcional com o fisco, como em Porto Alegre.

A estrutura do procedimento pode ser adaptada. A presença de um segundo mediador neutro ou um painel de mediadores especializados em tributação pode equilibrar as perspectivas e manter a imparcialidade²³³.

Nessas circunstâncias, as partes devem ser informadas antecipadamente, permitindo-lhes decidir se desejam prosseguir com esse mediador específico. Ainda que representante do fisco, o mediador precisa se comprometer a conduzir a mediação de forma imparcial, colocando de lado suas posições institucionais e trabalhando para criar um ambiente neutro e colaborativo. O foco deve ser nos interesses das partes, não apenas nos interesses do fisco. Isso ajuda a garantir que a mediação seja equilibrada e justa²³⁴.

Vale destacar que a possibilidade de se trabalhar com mediadores internos das próprias Administrações Tributárias, devidamente formados em cursos reconhecidos

²³³ FEIJÓ, Maria Angélica; BEVILACQUA, Lucas. Os princípios estruturantes da mediação tributária. In: **Arbitragem e mediação em matéria tributária: a era do diálogo em matéria tributária** / Coord. Regina Helena Costa... [et. al]. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023, p. 522-525.

²³⁴ FEIJÓ, Maria Angélica; BEVILACQUA, Lucas. Os princípios estruturantes da mediação tributária. In: **Arbitragem e mediação em matéria tributária: a era do diálogo em matéria tributária** / Coord. Regina Helena Costa... [et. al]. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023, p. 522.

e certificados, sem remuneração adicional, mas com liberação de atividades para atuação na mediação, é bem-vinda, além de fomentar a cultura da pacificação internamente²³⁵.

Os agentes públicos que atuam da mediação tributária, além de serem membros institucionais previamente cadastrados e treinados por uma Câmara de Mediação, não são responsabilizados, exceto pelos respectivos órgãos correccionais ou disciplinares, ressalvadas as hipóteses de dolo ou de fraude. Trata-se do principal mecanismo de proteção do agente público que atua como mediador, eis que deixa claro que tais agentes apenas serão responsabilizados por dolo ou fraude e somente perante os seus órgãos correccionais de origem. Não se criou, assim, uma nova estrutura disciplinar no âmbito da Câmara de Mediação – ou em outro órgão –, o que fatalmente geraria um receio adicional de punição por parte do mediador²³⁶.

Para que o método atinja as suas finalidades, é necessário resguardar o agente público que realiza a mediação para que esse possa atuar na busca pela consensualidade, vale dizer, o mediador não pode ser responsabilizado por uma eventual redução do crédito tributário, desde que respeitados os princípios orientadores da mediação tributária, as vontades das partes envolvidas e a regulamentação vigente. Ao fim e ao cabo, não terá sido o mediador que “reduziu” eventual crédito tributário, mas sim as próprias partes, as quais hão de atuar dentro dos limites pré-estabelecidos em lei e regulamento²³⁷.

A mediação não viola o dever funcional da autoridade administrativa de lançamento do crédito tributário (art. 142, parágrafo único, do CTN). Não se está falando em afastar o lançamento, mas sim, em propiciar os meios adequados para conhecer corretamente se o contribuinte possui débito, qual o montante efetivamente

²³⁵ NERY, Cristiane da Costa. **Mediação tributária**: estabelecendo novos paradigmas para a eficiência na gestão fiscal. São Paulo: Dialética, 2023, p. 130.

²³⁶ FERNANDES, Tarsila Ribeiro Marques; SANTOS, João Gabriel Costa dos. Da salvaguarda dos agentes públicos que participam da mediação tributária. In: **Arbitragem e mediação em matéria tributária**: a era do diálogo em matéria tributária / Coord. Regina Helena Costa... [et. al]. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023, p. 608.

²³⁷ FERNANDES, Tarsila Ribeiro Marques; SANTOS, João Gabriel Costa dos. Da salvaguarda dos agentes públicos que participam da mediação tributária. In: **Arbitragem e mediação em matéria tributária**: a era do diálogo em matéria tributária / Coord. Regina Helena Costa... [et. al]. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023, p. 613.

devido e, sendo o caso, facilitar o adimplemento da dívida tributária. Na realidade, a arrecadação é facilitada e até pode ser melhorada a partir desse método²³⁸.

Avaliar o meio mais adequado para cumprir sua função de arrecadação é o espaço próprio para o exercício da discricionariedade técnica do fisco. Não se trata de conferir um mecanismo para que os representantes da Administração tributária atuem de acordo com a própria vontade. Pelo contrário, considerando as peculiaridades do caso concreto e os conceitos técnicos sobre a matéria, impossíveis de serem previstos integralmente em lei, a discricionariedade permite encontrar a solução que melhor atenda ao interesse público²³⁹.

Em sentido geral, entende-se por discricionariedade técnica a atribuição conferida pela norma jurídica de poder à Administração para atuar com fundamento em critérios fornecidos por saberes especializados, sejam eles derivados de ciências puras ou aplicadas. Diferentemente, a discricionariedade clássica baseia-se nos critérios de conveniência e oportunidade²⁴⁰.

A Lei Municipal n. 13.028/2022 prevê a discricionariedade técnica como um dos princípios da mediação tributária, definindo-a como a competência administrativa delegada pela lei para o agente da Administração tributária Municipal qualificar fatos, interpretar normas ou dispor sobre o crédito tributário quando especificamente autorizado por lei, mediante fundamentação dos motivos e do objeto do ato discricionário, assegurando a melhor publicidade e transparência para fins de controle, bem como de aplicação isonômica, preventiva ou resolutive – em seu art. 6º, inc. II.

Assim, a discricionariedade técnica confere ao agente do fisco a possibilidade de eleger a melhor solução a ser dada ao caso, objeto da mediação, fundada em considerações de ordem técnica ou científica, com previsão legal.

Em termos de resultados da utilização da mediação tributária na relação fisco-contribuinte nos dois primeiros anos de vigência da Lei n. Municipal 13.028/2022, ainda não estão disponíveis dados estatísticos que mensurem o impacto do

²³⁸ FEIJÓ, Maria Angélica; BEVILACQUA, Lucas. Os princípios estruturantes da mediação tributária. In: **Arbitragem e mediação em matéria tributária: a era do diálogo em matéria tributária** / Coord. Regina Helena Costa... [et. al]. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023, p. 522.

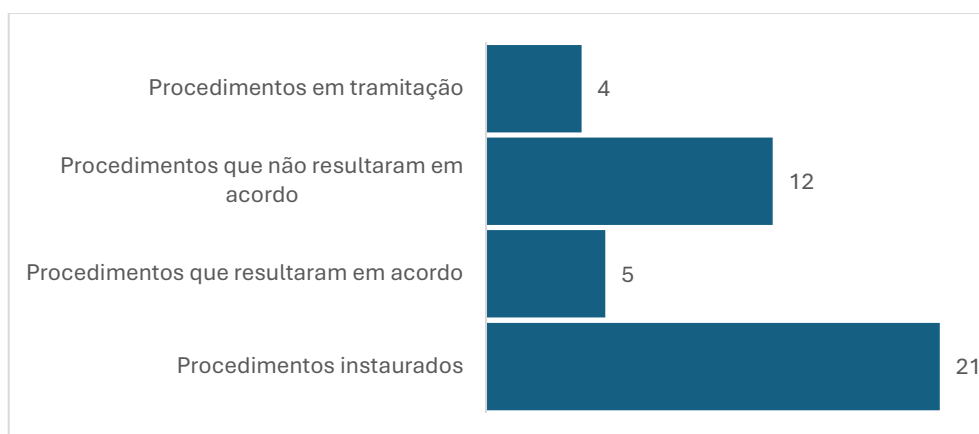
²³⁹ FERNANDES, Tarsila Ribeiro Marques. **Transação Tributária: o direito brasileiro e a eficácia da recuperação do crédito público à luz do modelo norte-americano**. Curitiba: Juruá, 2014, p. 42.

²⁴⁰ ABOUD, Georges. **Discricionariedade técnica e judicial: o ato administrativo e a decisão judicial**. 1 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais (livro eletrônico). 2014.

procedimento. Não obstante, em termos de percepção, os agentes do fisco de Porto Alegre afirmam existir uma relação de natureza diversa daquela que experimentavam com os contribuintes antes da mediação, sobretudo diante de casos mais complexos, reestabelecendo ou intensificando a confiança entre as partes²⁴¹.

No âmbito da CMCT/SMF, até 3 de outubro de 2024, foram recebidos 71 (setenta e um) requerimentos de mediação tributária, sendo aceitos 21 (vinte e um) pedidos que somavam R\$ 11.354.576,68 (onze milhões, trezentos e cinquenta e quatro mil, quinhentos e setenta e seis reais e sessenta e oito centavos) em discussão, assim discriminados:

Figura 2 – Mediação tributária em Porto Alegre (CMCT/SMF).



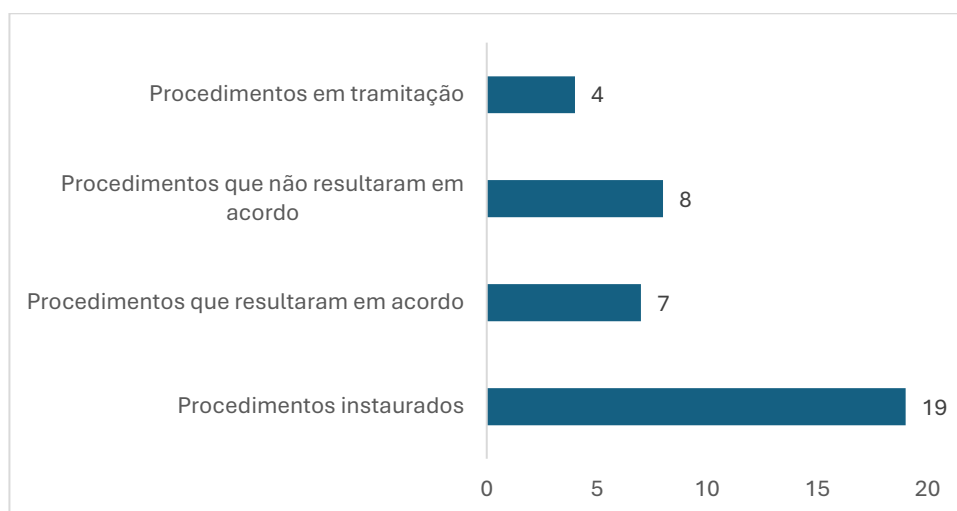
Fonte: elaboração do próprio autor.²⁴²

Na CMCT/PGM, até 29 de agosto de 2024, 51 (cinquenta e um) requerimentos de mediação tributária recebidos, dentre os quais 19 (dezenove) pedidos para abertura do procedimento cujo montante em discussão era de R\$ 124.037.699,66 (cento e vinte e quatro milhões, trinta e sete mil, seiscentos e noventa e nove reais e sessenta e seis centavos) foram aceitos:

²⁴¹ Dados apresentados, por meio de solicitação de informação previsto na Lei n. 12.527/2011, registrado sob o n. 011436-24-19.

²⁴² Dados apresentados, por meio de solicitação de informação previsto na Lei n. 12.527/2011, registrado sob o n. 011436-24-19.

Figura 3 – Mediação tributária em Porto Alegre (CMCT/PGM).



Fonte: elaboração do próprio autor.²⁴³

Isso revela que 46,6% e 26,3% das mediações abertas foram finalizadas com acordo na CMCT/PGM e CMCT/SMF, respectivamente.

O percentual é expressivamente maior do que o percentual médio de sucesso da cobrança judicial da dívida ativa. Além disso, a mediação se revela um procedimento mais célere e econômico, pois evita o pagamento de taxas judiciais e outros custos associados ao litígio, bem como permite que fisco e contribuinte colaborem na construção de uma solução consensual que melhor atenda aos seus interesses, promovendo maior compreensão mútua e confiança, e possibilitando uma comunicação clara e estruturada entre as partes.

Em suma, a mediação é um procedimento com bastante potencial para promover a prevenção de conflitos tributários, sendo importante a sua maior exploração na virada cultural, histórica e jurídica da relação fisco-contribuinte, pois permite a concretização dos fundamentos da confiança, da cooperação e da consensualidade.

2.4 Transação tributária

A transação encontrou previsão inicial no art. 156, III, combinado com o art. 171, ambos do CTN, que a definiu como meio de extinção do crédito tributário nas

²⁴³ Dados apresentados, por meio de solicitação de informação previsto na Lei n. 12.527/2011, registrado sob o n. 011436-24-19.

hipóteses em que lei regulamentadora possibilite a ocorrência de concessões mútuas, com vistas a pôr fim ao litígio.

O instituto em questão era manejado de maneira episódica, o que tem mudado gradativamente desde a edição da Lei n. 13.988/2020, que regulamentou a transação em nível federal e passou a inserir como uma realidade cada vez mais presente na prática jurídica brasileira a celebração de acordos entre fisco e contribuinte, chamando atenção pelo seu êxito na dupla missão de pôr fim a conflitos e de incrementar a arrecadação federal, notadamente no âmbito da Dívida Ativa da União.

Com a Lei n. 13.988/2020, buscou-se tratar dois grandes focos de conflitos entre o fisco e os contribuintes: i. o primeiro, equacionar os conflitos que decorrem de divergências de interpretação da complexa legislação tributária, as chamadas “teses tributárias” (transação no contencioso de controvérsias relevantes e disseminadas); ii. o segundo, os conflitos que derivam da resistência relacionada à ausência de capacidade de pagamento dos contribuintes com pendências na dívida ativa.

Formaram-se, assim, três grandes espécies de transação tributária: a transação da cobrança dívida ativa da União ou em contencioso administrativo fiscal, a transação de contencioso de relevante e disseminada controvérsia ou interesse regulatório, e a transação do contencioso de pequeno valor.

A transação na cobrança da dívida ativa da União, das autarquias e das fundações públicas federais está prevista entre os arts. 10 e 15 da Lei n. 13.988/2020.

Trata-se eminentemente de uma espécie de contrato fiscal de “subordinação”²⁴⁴. São acordos celebrados entre RFB, PGFN, PGF, PGU ou Procuradoria-Geral do Banco Central do Brasil e contribuintes relativos ao montante de juros e multas a pagar, às formas de pagamento, à renúncia da judicialização da cobrança etc.

É uma modalidade que pode ser celebrada de forma individual ou por adesão, em relação aos créditos de cada uma, ou, ainda, de forma individual, se proposta pelo devedor ou por um daqueles Órgãos. Abrange a transação de créditos inscritos em dívida ativa da União, autarquias e fundações públicas federais, do Fundo de Garantia

²⁴⁴ NABAIS, José Casalta. **Contratos Fiscais. Reflexões acerca da sua Admissibilidade**, n. 5 da série Studia Iuridica, Coimbra Editora, 1994, p. 129.

do Tempo de Serviço (FGTS), ou créditos tributários em contencioso administrativo fiscal.

Os princípios aplicáveis à transação na cobrança da dívida ativa da União e do FGTS: a presunção de boa-fé do contribuinte; a concorrência leal entre os contribuintes; o estímulo à autorregularização e conformidade fiscal; a redução de litigiosidade; a menor onerosidade dos instrumentos de cobrança; a adequação dos meios de cobrança à capacidade de pagamento dos devedores inscritos em dívida ativa da União e do FGTS; a autonomia de vontade das partes; o atendimento ao interesse público; e a publicidade e transparência ativa, ressalvada a divulgação de informações protegidas por sigilo, nos termos da lei.

Aqui, nota-se a utilização da transação como interesse público a ser atendido em prol não só do adimplente com seus devedores perante o fisco, mas também como propiciador de um harmônico ambiente de colaboração fiscal e de livre concorrência²⁴⁵.

A adequação dos meios de cobrança à capacidade de pagamento dos devedores é importante medida incorporada pela Lei n. 13.988/2020. Isso porque as restrições de liquidez ou de solvência podem afetar de maneira impactante a decisão quanto ao pagamento ou não do tributo devido. Trouxe, ainda, racionalidade à cobrança, pois a probabilidade de êxito de uma cobrança forçada contra um devedor sem capacidade de pagamento é baixa e, ao propor um acordo, pode-se receber valor compatível com a capacidade de pagamento do contribuinte e, ao mesmo tempo, encerrar um procedimento de cobrança forçado, que é custoso ao fisco e arriscado quanto ao seu êxito²⁴⁶.

Assim, a oferta de um acordo para um contribuinte de baixa capacidade de pagamento, com o perdão de parte da dívida ou dos seus acessórios, é importante para a RFB e para a PGFN. Isso porque pode aumentar a utilidade da cobrança, ao permitir o recebimento de parte da dívida e obter a conformidade fiscal, além de

²⁴⁵ BEVILACQUA, Lucas; BUÍSSA, Leonardo. **Consensualidade na Administração Pública e transação tributária**. Fórum Administrativo – FA, Belo Horizonte, ano 15, n. 174, p. 53, ago. 2015.

²⁴⁶ MORAIS, Cristiano Neuenschwander Lins de. **Cobrança e renegociação de tributos em atraso no Brasil: análise da estrutura de incentivos do programa de transação tributária da Lei n. 13.988, de 2020**. Dissertação (Mestrado MPPG), FGV, 2021, p. 45. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/31338/Dissertacao_Mestrado_Cristiano_Versao_Final_revisada_biblioteca.pdf?sequence=5>. Acesso em: 22 jul. 2022.

reduzir custos. Aceitar um acordo também é interessante para um contribuinte com baixa capacidade de pagamento e proporcionar o aumento de sua utilidade, já que efetua o pagamento de parte da dívida, conforme as suas possibilidades financeiras, e é considerado “em conformidade”, livrando-se de uma cobrança forçada no Poder Judiciário e dos custos financeiros e reputacionais decorrentes do não pagamento do tributo²⁴⁷.

O estímulo à autorregularização e conformidade fiscal é outro princípio relevante para o modelo e está presente quando das exigências de diversas obrigações ao aderente, tais como a de regularização de todo o passivo fiscal, a exigência de *compliance* futuro, a abertura de sigilo bancário, a prestação de informações periódicas relacionadas à verificação da capacidade de pagamento (CAPAG) e a declaração de veracidade das informações prestadas, sob as penas da lei criminal²⁴⁸.

Como objetivos da transação da cobrança da dívida ativa, a Portaria PGFN n. 6.757/2022 define a viabilização da superação da situação transitória de crise econômico-financeira do sujeito passivo, a asseguarção de fonte sustentável de recursos para execução de políticas públicas, o alcance do equilíbrio entre os interesses da União e dos contribuintes e destes com os do FGTS, a realização da cobrança de créditos inscritos em dívida ativa de forma menos gravosa para União, para o FGTS e para os contribuintes e, por fim, o estabelecimento de nova chance para retomada do cumprimento voluntário das obrigações tributárias e fundiárias correntes, no caso de contribuintes em dificuldades financeiras – art. 3º.

A transação na cobrança dialoga com a realidade econômica pertencente ao cenário de inadimplência fiscal, levando em consideração a origem do endividamento, o histórico recente dos débitos do contribuinte, o perfil dominante da sua “carteira de dívidas”, o comportamento das empresas concorrentes, para então, definir a Capag

²⁴⁷ MORAIS, Cristiano Neuenschwander Lins de. **Cobrança e renegociação de tributos em atraso no Brasil: análise da estrutura de incentivos do programa de transação tributária da Lei n. 13.988, de 2020**. Dissertação (Mestrado MPPG), FGV, 2021, p. 47. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/31338/Dissertacao_Mestrado_Cristiano_Versao_Final_revisada_biblioteca.pdf?sequence=5>. Acesso em: 22 jul. 2022.

²⁴⁸ MORAIS, Cristiano Neuenschwander Lins de. **Cobrança e renegociação de tributos em atraso no Brasil: análise da estrutura de incentivos do programa de transação tributária da Lei n. 13.988, de 2020**. Dissertação (Mestrado MPPG), FGV, 2021, p. 68. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/31338/Dissertacao_Mestrado_Cristiano_Versao_Final_revisada_biblioteca.pdf?sequence=5>. Acesso em: 22 jul. 2022.

daquele que busca transacionar com a RFB e com a PGFN e conseqüentemente as concessões que podem ser oferecidas pelo fisco ao contribuinte²⁴⁹.

Quanto aos benefícios, a transação contempla: i. concessões de descontos nas multas, nos juros de mora e nos encargos legais relativos a créditos a serem transacionados que sejam classificados como irrecuperáveis ou de difícil recuperação; ii. oferecimento de prazos e formas de pagamento especiais, incluídos o diferimento e a moratória; iii. oferecimento, substituição ou alienação de garantias e de constrições; iv. utilização de créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), na apuração do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da CSLL, até o limite de 70% (setenta por cento) do saldo remanescente após a incidência dos descontos; e v. o uso de precatórios ou de direito creditório com sentença de valor transitada em julgado para amortização de dívida tributária principal, multa e juros.

É vedado, no entanto, reduzir o montante principal do crédito, assim compreendido seu valor originário, ou reduzir, em percentual superior a 65%, o valor total dos créditos a serem transacionados, bem como conceder prazo de quitação dos créditos superior a 120 (cento e vinte) meses – incisos I, II e III e § 1º do art. 11 da Lei n. 13.988/2020.

Vale ressaltar que o percentual aumenta para 70% (setenta por cento), se envolver pessoa natural, microempresa, empresa de pequeno porte, Santas Casas de Misericórdia, sociedades cooperativas, demais organizações da sociedade civil e instituições de ensino – §§ 3º e 4º.

Outra modalidade de transação presente na Lei n. 13.988/2020 é a que se realiza, no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica, exclusivamente na forma por adesão, mediante proposta do Ministro de Estado da Economia, com base em manifestação da PGFN e da RFB – art. 16.

A ideia principal é lidar com os problemas inerentes à complexidade do Sistema Tributário e ao agigantamento do contencioso, a partir da premissa de que o custo do processo pode incentivar a RFB, a PGFN e os contribuintes a não litigarem. O foco de

²⁴⁹ PINHO, Mariana Corrêa de Andrade. Capacidade de pagamento como expressão do princípio da igualdade na transação tributária. In: CONRADO, Paulo Cesar; ARAUJO, Juliana Furtado Costa (coord.). **Transação Tributária na prática da Lei 13.988/2020**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, p. 162.

preocupação desloca-se da recuperabilidade do crédito para o contexto da massificação de processos resultantes de múltiplas controvérsias jurídicas (teses) entre o fisco e os contribuintes.

Por essa razão, a transação no contencioso de disseminada e relevante controvérsia busca oferecer uma alternativa à continuidade do litígio, convidando contribuintes e Administração tributária a construir uma solução consensual mais vantajosa do que a manutenção de um litígio de resultado incerto.

Trata-se da denominada *transacção fiscal*, compreendida enquanto acordo cuja causa-função é prevenir ou terminar um litígio, por meio de concessões recíprocas²⁵⁰.

Tal como a modalidade da cobrança da dívida ativa da União, a transação no contencioso de relevante e disseminada controvérsia tem como princípios presunção de boa-fé do contribuinte; concorrência leal entre os contribuintes; economicidade e eficiência; isonomia e capacidade contributiva; supremacia do interesse público; moralidade administrativa; isonomia tributária; e publicidade e transparência ativa, ressalvada a divulgação de informações protegidas por sigilo – art. 2º da Portaria ME n. 247/2020.

À transação no contencioso foi destinado papel especial, tocante a um dos motivos que ensejaram o advento da Lei n. 13.988/2020, qual seja, a redução de custos com o contencioso e o estoque de processos.

Certamente, por isso, os objetivos da modalidade em apreço que, em maior ou menor medida, vão ao encontro do referido motivo, a saber: promover a solução consensual de conflitos e extinguir os já instaurados sobre determinada controvérsia jurídica, relevante e disseminada; reduzir o número de conflitos e os custos que lhes são inerentes; estabelecer novo paradigma de relação entre Administração tributária e contribuintes, primando pelo diálogo e pela adoção de meios adequados de solução de litígio; e estimular a autorregularização e a conformidade fiscal – art. 3º da Portaria ME n. 247/2020.

A proposta de transação deve, preferencialmente, versar sobre controvérsia restrita a segmento econômico ou produtivo, a grupo ou universo de contribuintes ou

²⁵⁰ NABAIS, José Casalta. *Contratos Fiscais. Reflexões acerca da sua Admissibilidade*, n. 5 da série Studia Iuridica, Coimbra Editora, 1994, p. 108.

a responsáveis delimitados, sendo vedada a alteração de regime jurídico tributário. Com efeito, deve recair sobre questões tributárias que ultrapassem os interesses subjetivos da causa – é o que a Lei n. 13.988/2020 compreende como controvérsia jurídica relevante e disseminada – §§2º e 3º do art. 16.

Preferencialmente, questões ainda não afetadas a julgamento pelo rito dos recursos repetitivos, nos moldes dos arts. 1.036 e seguintes do CPC – assim dispõe a segunda parte do art. 30 da Portaria ME n. 274/2020.

A Portaria em apreço acresce critérios para identificação de uma controvérsia considerada disseminada, a saber: demandas judiciais envolvendo partes e advogados distintos, em tramitação no âmbito de, pelo menos, três tribunais regionais federais; mais de cinquenta processos, judiciais ou administrativos, referentes a sujeitos passivos distintos; incidente de resolução de demandas repetitivas cuja admissibilidade tenha sido reconhecida pelo tribunal processante; ou demandas judiciais ou administrativas que envolvam parcela significativa dos contribuintes integrantes de determinado setor econômico ou produtivo – § 1º do art. 30.

Como relevante, o normativo em questão elege aquelas controvérsias que têm impacto econômico igual ou superior a um bilhão de reais, considerando a totalidade dos processos judiciais e administrativos pendentes conhecidos; decisões divergentes entre as turmas ordinárias e a Câmara Superior do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF); ou sentenças ou acórdãos divergentes no âmbito do contencioso judicial – § 2º do art. 30.

Além disso, a proposta é divulgada, na imprensa oficial e nos sítios dos respectivos órgãos na internet, mediante edital, o qual deve ser capaz de apresentar as hipóteses fáticas e jurídicas alcançáveis no contencioso tributário, as exigências a serem cumpridas, as reduções ou concessões oferecidas, os prazos e as formas de pagamento admitidas, definir o prazo para adesão e poderá estabelecer a necessidade de conformação do contribuinte ou do responsável ao entendimento da Administração fazendária acerca de fatos geradores futuros ou não consumados – art. 17, *caput*, e § 1º.

Promoveu-se um alinhamento entre o instituto ora regulamentado e o sistema de precedentes judiciais do CPC/2015, de maneira a garantir unicidade do sistema jurídico, reservando aos tribunais superiores a última palavra sobre a interpretação e

a aplicação do Direito²⁵¹. Tal constatação pode ser confirmada também pelo art. 20 da Lei n. 13.988/2020, ao vedar a oferta de transação nas hipóteses: i. previstas no art. 19 da Lei n. 10.522/2002, quando o ato ou a jurisprudência for em sentido integralmente desfavorável à Fazenda Nacional; e ii. de precedentes persuasivos, nos moldes dos incisos I, II, III e IV do *caput* do art. 927 da Lei n. 13.105/2015 (Código de Processo Civil), quando integralmente favorável à Fazenda Nacional.

Não podia ser diferente. Sobretudo quando o caso concreto envolve matéria decidida integralmente em desfavor da Fazenda Pública pelo Poder Judiciário e firmada sob o rito de alguma espécie de precedente vinculante, a via adequada não é a transação, mas a prática de atos de disposição – desistência, renúncia ou reconhecimento do pedido, por exemplo.

A modalidade em apreço se volta para questão relevante do ponto de vista econômico, social ou jurídico ainda não resolvida definitivamente por algum tribunal superior e sobre a qual repousa uma incerteza jurídica. Não se sabe ao certo se Fazenda Nacional ou contribuintes sairão vencedores. Há uma dúvida. Rompe-se com a compreensão de que o Poder Público só está disposto a negociar quando considera que as chances de perder são grandes.

Um ponto de preocupação na transação no contencioso foi o fato de que, nos três primeiros anos desde a promulgação da Lei n. 13.988/2020, apenas dois editais com propostas de transação nessa modalidade foram publicados, apresentando resultados considerados tímidos, especialmente quando comparados aos quase 2 milhões de acordos celebrados no âmbito da transação de cobrança, o que ensejou questionamentos sobre as limitações e viabilidade da implementação eficaz desse instituto, sobretudo devido às exigências impostas aos contribuintes, que se revelavam mais onerosas se comparadas às exigências da transação na cobrança²⁵².

²⁵¹ DINIZ, Geila Lúcia Barreto Barbosa. **A transação na Lei n. 13.988/2020: o novo modelo de solução de conflitos tributários e suas interações com o sistema de precedentes do CPC/2015**. In: Comentários sobre transação tributária à luz da Lei n. 13.988/2020 e outras alternativas de extinção do passivo tributário/Coord.: Cláudio Xavier Seefelder Filho... [et. al.]. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021, p. 211.

²⁵² MENEZES NETTO, Manoel Tavares de; GROGNET, João Henrique Chauffaille. O racional jurídico das diferentes modalidades da transação tributária federal e a consolidação nacional do instituto a partir do Projeto de Lei Complementar n. 124/2022. **Anais do I Congresso Nacional da Dívida Ativa: consensualidade, cooperação e sustentabilidade fiscal** / org. João Henrique Chauffaille Grognet. Brasília: Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, 2024, p. 31-32. Disponível em: <<https://www.gov.br/pgfn/pt-br/central-de-conteudo/publicacoes>>. Acesso em: 7 nov. 2024.

A Lei n. 14.375/2022, assim, ampliou os benefícios dessa modalidade, aumentando o percentual de descontos (até 65%) e o prazo de pagamento (até 120 parcelas), além de permitir o uso de créditos de prejuízo fiscal e precatórios para a amortização dos débitos, e estabelecer que os descontos concedidos em transações de cobrança não sejam incluídos na base de cálculo de outros tributos. No lugar de estabelecer essas exigências em todo e qualquer caso, a nova legislação garantiu aos órgãos da Administração tributária a prerrogativa de avaliar, em cada edital, a complexidade e o alcance da controvérsia jurídica envolvida²⁵³.

A transação no contencioso tributário de pequeno valor, por sua vez, só pode ser realizada sob a forma de adesão e abrange créditos cuja inscrição em dívida ativa ou lançamento fiscal em discussão, compreendido principal e multa, não supere, por processo administrativo ou judicial individualmente considerados, sessenta salários mínimos. Abrange, também, créditos que tenha como sujeito passivo pessoa natural, microempresa ou empresa de pequeno porte – art. 23, inc. I, e art. 24, parágrafo único, da Lei n. 13.988/2020 combinado com o art. 32, inc. I e II, da Portaria ME n. 274/2020.

Norteiam a aludida modalidade de transação os princípios da racionalidade, da economicidade e da eficiência, além dos já mencionados princípios constantes do art. 2º da Portaria ME n. 274/2020 aqui também aplicáveis.

O trinômio principiológico não é baliza nova para tratamento adequado de processos de baixo valor. A Lei n. 10.522/2002, em seus arts. 19-C e 20-C, já se utilizava da construção para delinear medidas objetivando a redução da litigiosidade e uma atuação pautada na eficiência econômica²⁵⁴.

As disposições referentes aos princípios, aos objetivos, aos editais, aos efeitos da transação, às vedações e às hipóteses de rescisão presentes na modalidade de

²⁵³ MENEZES NETTO, Manoel Tavares de; GROGNET, João Henrique Chauffaille. O racional jurídico das diferentes modalidades da transação tributária federal e a consolidação nacional do instituto a partir do Projeto de Lei Complementar n. 124/2022. **Anais do I Congresso Nacional da Dívida Ativa: consensualidade, cooperação e sustentabilidade fiscal** / org. João Henrique Chauffaille Grognet. Brasília: Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, 2024, p. 31-32. Disponível em: <<https://www.gov.br/pgfn/pt-br/central-de-conteudo/publicacoes>>. Acesso em: 7 nov. 2024.

²⁵⁴ CAMPOS, Rogério. Contencioso tributário de pequeno valor: microsistema de experimentação do novo paradigma de sistema multiportas em matéria tributária. In: **Comentários sobre transação tributária: à luz da Lei 13.988/2020 e outras alternativas de extinção do passivo tributário** / Coord.: Claudio Xavier Seefelder... [et. al.]. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021, p. 419.

transação no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia são também aplicáveis à modalidade do contencioso de pequeno valor.

Os benefícios oferecidos, cumuláveis entre si, nessa modalidade são a concessão de descontos, observado o limite máximo de 50% do valor total do crédito, o oferecimento de prazos e formas de pagamento especiais, incluídos o diferimento e a moratória, obedecido o prazo máximo de quitação de 60 meses, e a oferta, substituição ou alienação de garantias e de constrições – art. 25 e seguintes.

Vale observar que o desconto de 50% também pode ser dar inclusive sobre o montante principal do crédito. Porém, o percentual máximo somente poderá ser atribuído nas hipóteses em que o prazo de quitação seja igual ou inferior a 12 meses – art. 25, inc. II, da Lei n. 13.988/2020 combinado com o parágrafo único do art. 7º Portaria ME n. 274/2020.

Prevê a Portaria regulamentadora que a concessão de descontos deve ser proporcionalmente inversa ao prazo concedido para cumprimento da transação, e que se houver mais de um processo elegível para acordo, o contribuinte pode optar, global ou individualmente, às condições e formas de pagamento previstas no edital – §§ 2º e 3º do art. 34.

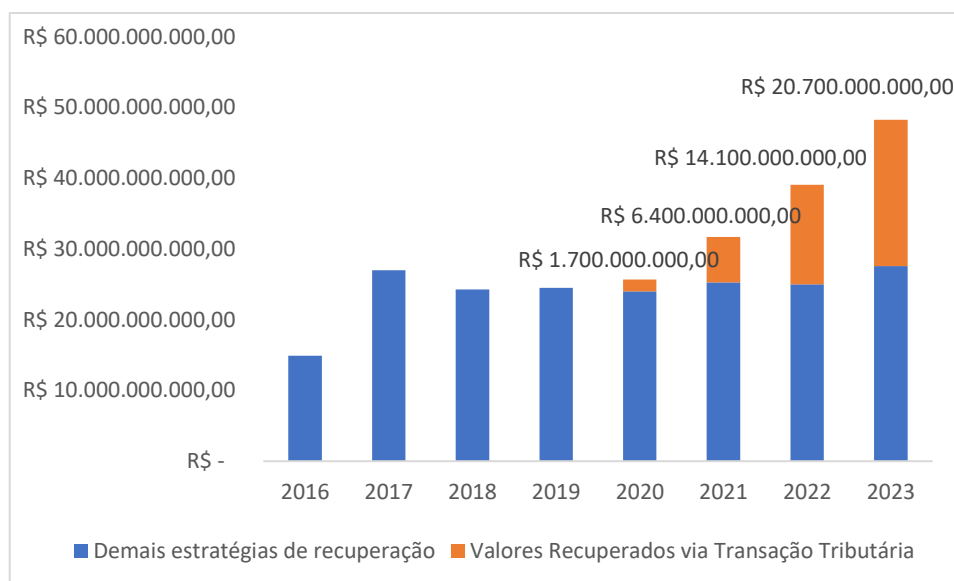
Nos quatro primeiros anos de vigência da norma, somente na PGFN, foram negociados mais de 6,3 milhões de inscrições, no valor de R\$ 558 bilhões, em mais de 2,3 milhões de acordos²⁵⁵.

O que se nota é uma crescente importância do instituto como estratégia de recuperação de créditos do Órgão, podendo se afirmar a correlação positiva entre a elevação da arrecadação da dívida ativa e o advento da transação tributária²⁵⁶. A figura a seguir é ilustrativa nesse quesito:

Figura 4 – Recuperação de créditos da PGFN.

²⁵⁵ BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Anuário**. Brasília: PGFN, 2024, p. 23. Disponível em: <<https://www.gov.br/pgfn/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros>>. Acesso em: 7 nov. 2024.

²⁵⁶ MENEZES NETTO, Manoel Tavares de.; ALBARELLO, Beatriz Amalia. Análise exploratória do impacto econômico da transação tributária federal na cobrança da dívida ativa da União. **Revista Processus de Políticas Públicas e Desenvolvimento Social**, Ano 5, n. 9, jan.- jul., 2023, p. 59-61. Disponível em: <<https://periodicos.processus.com.br/index.php/>>. Acesso em: 7 nov. 2024.



Fonte: Nota PGFN SEI n. 1/2024/CDA/PGADAFGTS/PGFN-MF.

Em quatro anos de vigência da norma, os valores arrecadados pela PGFN com a transação partiram de 6,6% em 2020 para 42%, aproximadamente, da arrecadação total do Órgão em 2023.

Comparada com o próprio desempenho em relação ao ano anterior, a arrecadação com a transação tributária cresceu 276% entre 2020 e 2021, 121% entre 2021 e 2022, e 46% entre 2022 e 2023, parecendo indicar a existência de uma demanda reprimida relevante de acordos entre a Fazenda Pública e os contribuintes²⁵⁷.

Portanto, é possível afirmar que a transação tributária federal assumiu papel de destaque na regularização de créditos inscritos na dívida ativa da União, tanto que a partir da edição da Lei n. 13.988/2020, diversos entes federativos instituíram a transação tributária tendo o modelo federal como paradigma, como é o caso, *v.g.*, dos Estados de São Paulo (Lei n. 17.843/2023), Paraná (Lei n. 21.860/2023), Ceará (Lei n. 18.706/2024), Pernambuco (Lei Complementar n. 546/2024) e Goiás (Lei Complementar n. 197/2024).

Na mesma esteira, vale mencionar que o PLP n. 124/2022 contém previsão para inserir no CTN disposição legislativa para que todas as unidades federativas

²⁵⁷ MENEZES NETTO, Manoel Tavares de.; ALBARELLO, Beatriz Amalia. Análise exploratória do impacto econômico da transação tributária federal na cobrança da dívida ativa da União. **Revista Processus de Políticas Públicas e Desenvolvimento Social**, Ano 5, n. 9, jan. - jul., 2023, p. 59-61. Disponível em: <<https://periodicos.processus.com.br/index.php/>>. Acesso em: 7 nov. 2024.

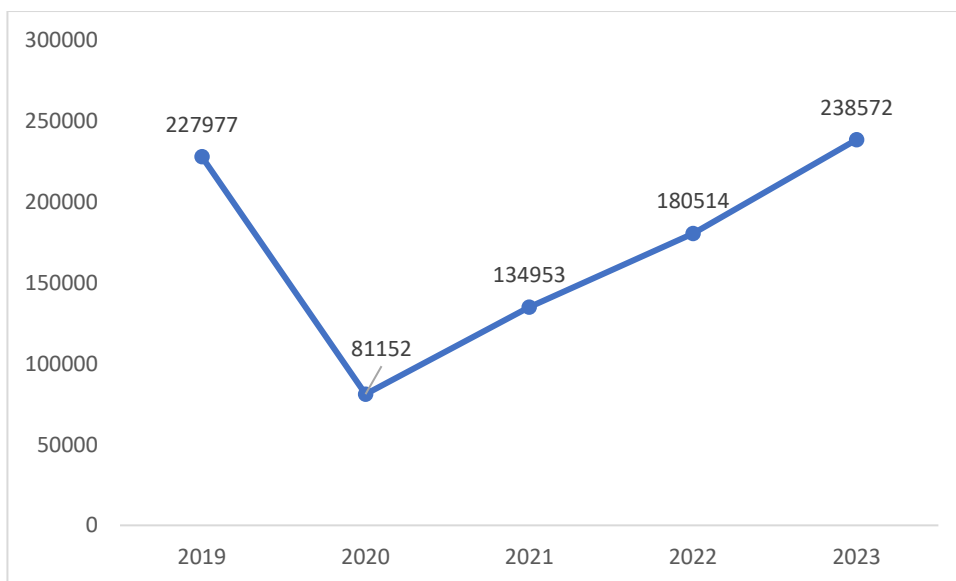
possam incorporar, em suas legislações, modalidades de transação tributária semelhantes às previstas na Lei n. 13.988/2020.

Observou-se um aumento na arrecadação da PGFN, atribuído aos acordos firmados na modalidade de transação na cobrança. Esse cenário revela que o tratamento dos conflitos decorrentes da resistência motivada pela falta de capacidade de pagamento dos contribuintes com débitos inscritos em dívida ativa encontrou seu espaço ideal.

No entanto, o instituto em questão também tem como objetivo tratar adequadamente o agigantamento do contencioso tributário e os conflitos decorrentes da complexidade da legislação tributária e, nesse quesito, contribuir para a prevenção e redução de decisões heterônomas no relacionamento entre fisco e contribuinte.

Fato é que a celebração dos acordos de transação pôs fim a uma centena de milhares de conflitos. Porém, não há indicativos de que a Lei n. 13.988/2020 tenha impactado na redução de ajuizamento de execuções fiscais e, portanto, contribuído para o quantitativo de casos levados para a decisão de um terceiro imparcial diminuir, tanto que, em 2023, a quantidade de ações ajuizadas dessa espécie retornou a um patamar até superior a 2019, ano anterior à edição da Lei em análise. A figura a seguir retrata o que ora se afirma:

Figura 5 – Quantitativo de execuções fiscais ajuizadas pela PGFN.



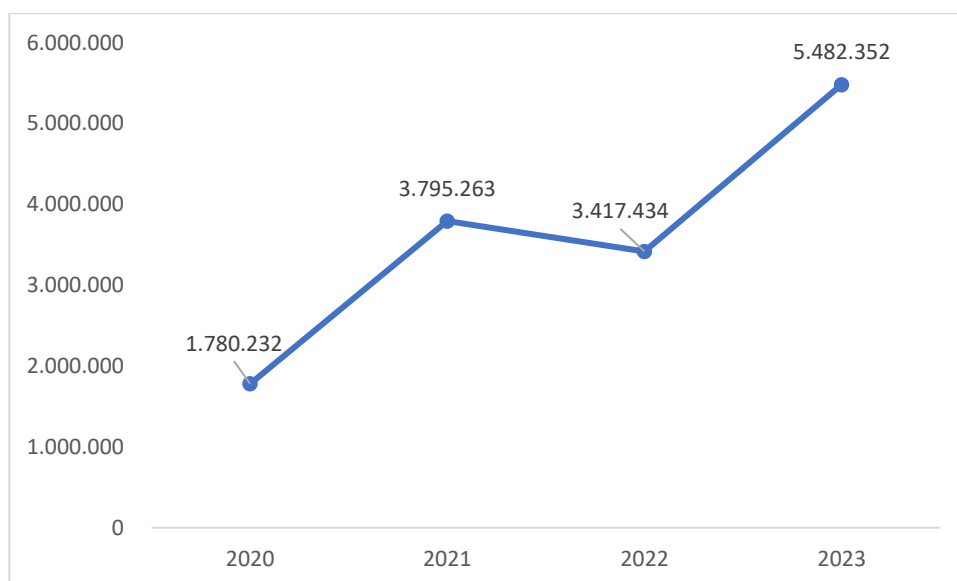
Fonte: Anuário da PGFN (2024, p. 46).

O mesmo pode ser afirmado em relação a ações antiexacionais. No mesmo período de análise, a trajetória de aumento do número de ajuizamento também se repete, por exemplo, nos mandados de segurança impetrados contra a PGFN de 2019 a 2023. São 41,8 mil, 63,6 mil, 60,7 mil, 59,3 mil e 67,78 mil novas ações dessa espécie, respectivamente²⁵⁸.

Para que se possa afirmar que o tratamento de conflitos relacionados a divergência de interpretação da complexa legislação tributária, obstáculos precisam ser superados.

Uma das razões pode ser atribuída a ainda tímida aplicação do instituto no âmbito da RFB, o que tem levado a um número crescente, ano a ano, de créditos tributários encaminhados à PGFN para inscrição em dívida ativa, como se verifica a seguir:

Figura 6 - Quantitativo de inscrições em dívida ativa realizadas pela PGFN de 2020 a 2023



Fonte: Elaboração do próprio autor²⁵⁹.

A linha crescente de inscrições em dívida ativa, por consequência, dificulta a redução de ajuizamento, ainda que o quantitativo de acordos celebrados venha crescendo anualmente na Procuradoria.

²⁵⁸ BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Anuário**. Brasília: PGFN, 2024, p. 23. Disponível em: <<https://www.gov.br/pgfn/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros>>. Acesso em: 7 nov. 2024.

²⁵⁹ Dados apresentados pela PGFN, por meio de solicitação de informação previsto na Lei n. 12.527/2011, registrado sob o n. 18800.290143/2024-29.

Na RFB, houve a celebração de 12 acordos individuais de transação tributária, totalizando aproximadamente R\$1,8 bilhões de reais²⁶⁰. Além disso, quanto às modalidades voltadas exclusivamente para crédito de competência do aludido órgão, foi celebrada 1 transação em 2020, igual número em 2021, 48 em 2022 e 136 em 2023²⁶¹.

Outro possível ponto de aperfeiçoamento é fazer com que a transação do contencioso entregue aquilo que dela se espera: reduzir conflitos ocasionados pelo agigantamento do contencioso tributário. A quantidade de acordos de transação celebrados nessa modalidade é tímida – 5 em 2021, 10 em 2022, 3 em 2023 e 13 em 2024²⁶².

A primeira tarefa complexa que se apresenta é a identificação com mais naturalidade de casos elegíveis para uma solução negociada no âmbito do contencioso de relevante e disseminada controvérsia.

Também de especial importância é transpor para prática a aproximação do modelo de transação no contencioso com o sistema de precedentes firmado no CPC/2015, notadamente sob dois aspectos.

A relevância e a disseminação, tal como qualificadas pela Lei n. 13.988/2020, encontram elementos suficientes para serem caracterizadas em demandas judiciais tributárias elegidas para serem julgadas por tribunais de segunda instância, como incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas, seja por estarem presentes questões de direito de grande repercussão social, seja por se verificar a repetição de processos que contenham controvérsia tributárias sobre a mesma questão unicamente de direito, com risco de ofensa à isonomia e à segurança jurídica.

Outro aspecto diz respeito a ofertas de transação no âmbito da liquidação da sentença, sobretudo em casos cuja tese foi definida por tribunal superior por alguma das hipóteses do sistema de precedentes constante do art. 927 do CPC/2015.

²⁶⁰ Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/dados/transacoes-deferidas-1.csv/view>>. Acesso em: 7 nov 2024.

²⁶¹ Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/dados/transacoes-pequeno-valor-e-demais-modalidades.csv/view>>. Acesso em: 7 nov 2024.

²⁶² Dados apresentados pela PGFN, por meio de solicitação de informação previsto na Lei n. 12.527/2011, registrado sob o n. 18800.291072/2024-81.

Nesses casos, o próprio parágrafo único do art. 20 da Lei n. 13.988/2020 autoriza a celebração dos acordos. Isso porque a aplicação da tese é outro foco de conflitos presente no contencioso judicial tributário, os quais muitas vezes desbordam da tese jurídica firmada.

Por fim, outro fator que pode ser importante para a identificação de casos elegíveis à transação do contencioso de relevante e disseminada controvérsia é o estudo da *ratio decidendi* dos julgados das Cortes Superiores. Por exemplo, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 576.967/PR, reconheceu a inconstitucionalidade da incidência de contribuição previdenciária do empregador sobre o salário-maternidade.

Concluiu a Suprema Corte que há vícios de inconstitucionalidade: i. formal, pois a instituição de nova contribuição, no exercício da competência residual da União, deve observar o art 154, I, da CF/1988, exigindo, portanto, lei complementar, o que não se verifica no caso da Lei n. 8.212/1991; ii. material, dado que tal tributação vai de encontro aos direitos das mulheres, porquanto promove discriminação, sendo o salário-maternidade o único benefício previdenciário a ser tributado. Contudo, por ter sido formulado o pedido recursal apenas com relação à contribuição patronal, a eficácia da decisão não alcançou a contribuição previdenciária paga pela empregada, subsistindo ainda a tributação referente a essa.

A transação do contencioso de relevante e disseminada controvérsia poderia, *in casu*, ser utilizada como instrumento hábil a ofertar acordos a empregadas que litigam buscando a não incidência de contribuições previdenciárias incidentes sobre o salário maternidade então pagas por elas até que sobrevenha decisão final pondo fim à controvérsia.

Quanto ao contencioso de pequeno valor, há, ainda, muito espaço para o crescimento da modalidade de transação em referência, seja do ponto de vista arrecadatório, seja do ponto de vista da redução de processos. De 2015 a 2021, créditos dessa natureza foram responsáveis por 74%, 86%, 79%, 90%, 95%, 91% e 95%, respectivamente, do total de certidões inscritas. Do total dos valores inscritos, os 95% representaram 12% do montante levado à dívida ativa em 2021²⁶³.

²⁶³ Dados apresentados pela PGFN, por meio de solicitação de informação previsto na Lei n. 12.527/2011, registrado sob o n. 03005.003610/2022-53.

Longe de ser uma solução para todas as disputas tributárias, a transação é um instituto que pode e deve ser constantemente aprimorado, sempre fundamentado em critérios técnicos juridicamente sólidos. O advento da Lei n. 13.988/2020, ao regulamentar a transação tributária em nível federal, trouxe um avanço substancial ao cenário da arrecadação e ao contencioso tributário brasileiro.

2.5 Programas de Conformidade Cooperativa

A conformidade cooperativa pode ser dividida em dois grandes modelos. O primeiro consiste em estratégias gerais, chamadas de ações de conformidade, que buscam envolver contribuintes e outras partes interessadas na construção de um ambiente de relacionamento baseado em princípios como boa-fé, cooperação, transparência, simplificação, previsibilidade e segurança jurídica. Essas ações decorrem da interação normas, comunicação, prestação de serviços e capacitação. São aplicáveis a todos os contribuintes, independentemente de seu porte. O segundo modelo adota uma abordagem mais personalizada. Concentra na criação e avaliação de uma governança corporativa que assegure o cumprimento adequado das obrigações tributárias e que seja gerido pela alta administração da empresa²⁶⁴.

Nesse segundo modelo, os contribuintes aceitam ser totalmente transparentes, enquanto recebem, em troca, orientação da Administração tributária em relação às suas escolhas fiscais. A diminuição das incertezas fiscais facilita o planejamento e a organização de custos pelos contribuintes, além de aumentar a previsibilidade da receita para o fisco.

A conformidade cooperativa visa estabelecer uma relação baseada na confiança mútua, na boa-fé e na cooperação, com o objetivo de aumentar a segurança jurídica e diminuir os custos de adequação dos contribuintes. Ela se apoia em padrões objetivos de governança fiscal, os quais justificam a confiança no cumprimento adequado das obrigações tributárias.

São características comuns nas experiências mais avançadas: a participação de contribuintes de baixo risco, que cumpram os requisitos, mediante solicitação ou

²⁶⁴ OECD. **Together for Better Outcomes: Engaging and Involving SME Taxpayers and Stakeholders**. Paris. OECD Publishing. < https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2013/08/together-for-better-outcomes_g1g2ef17/9789264200838-en.pdf >.. Acesso em 7 nov 2024

convite; a instituição de foros de diálogo com os grandes contribuintes comprometidos com o modelo de cumprimento cooperativo; a instituição de códigos de boas práticas tributárias ou guias com diretrizes para o desenvolvimento do marco de controle fiscal (estrutura de governança tributária), com características de *soft law*; a celebração de acordos de conformidade cooperativa com as empresas participantes; a busca de resolução de conflitos pendentes entre a Administração tributária e empresa antes de iniciar participação no programa de cumprimento cooperativo; a interlocução da Administração tributária como único ponto focal junto a empresa, que receberá subsídios de especialistas; o trabalho conjunto com as empresas e resolução de dúvidas em tempo real, antes da entrega das declarações; a presença de mecanismos alternativos para célere solução de divergência de entendimentos e solução de conflitos²⁶⁵.

Os programas de conformidade cooperativa foram desenvolvidos e ganharam notoriedade em um passado recente, seguindo as seguintes etapas: i. criação do Fórum das Administrações Tributárias (FAT); ii. estudo sobre intermediários tributários e o desenvolvimento do que se denominou de “relação aprimorada”; iii. desenvolvimento do conceito de conformidade cooperativa; e iv. aprimoramento do marco de controle fiscal; e v. outros trabalhos complementares posteriores.

Criado em 2002, no âmbito da OCDE, o FAT reúne dirigentes das administrações tributárias de diversos países, membros e não membros da OCDE, tendo como propósito identificar, discutir e influenciar tendências, bem como desenvolver novas ideias para aprimorar a justiça, a eficiência e a efetividade das administrações tributárias ao redor do mundo.

Em setembro de 2006, o Fórum se reuniu em Seul, Coreia do Sul, tendo como principal mote compartilhar preocupações e trocar experiências para lidar com os desafios a serem enfrentados pelas administrações tributárias no século XXI.

A Declaração de Seul constatou a necessidade de se abordar o papel dos intermediários tributários (escritórios de advocacia, bancos e outras instituições), na promoção de estratégias de planejamento tributário, o que viria a ser efetuado com o

²⁶⁵ CAMPOS, Flávio Vilela. **El cumplimiento cooperativo en Brasil: un analisis comparado**. 2020. Dissertação (Mestrado). UNED. Madrid. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/confia/estudos-relacionados/4BDissertaoFlvioVilela.pdf>>. Acesso em: 26 set. 2024.

estudo sobre os intermediários tributários. A declaração não se referiu especificamente aos mecanismos para melhoria da relação com os contribuintes. Entretanto, reconheceu que o comportamento dos contribuintes em relação ao cumprimento de suas obrigações tributárias era influenciado por diversos fatores, entre os quais o nível de confiança entre os cidadãos e os seus respectivos governos.

A criação do FAT e a Declaração de Seul foram os primeiros passos que permitiram, em um momento posterior, as discussões sobre a necessidade de desenvolvimento de uma relação de confiança mútua entre administrações tributárias e contribuintes²⁶⁶.

Em decorrência da Declaração de Seul, foi formado um grupo de estudo liderado pelo fisco do Reino Unido e pelo Secretariado da OCDE, com a participação de outras autoridades tributárias integrantes do FAT. O objeto de estudo desse grupo, que inicialmente compreendia somente o papel dos intermediários tributários, evoluiu para abranger também a relação entre autoridades fiscais, contribuintes e intermediários tributários.

Em 2008, o grupo de estudo divulgou o relatório *Study into the role of tax intermediaries*, contendo, dentre outras recomendações e conclusões: i. algumas autoridades tributárias já utilizavam de mecanismos para desencorajar o envolvimento dos intermediários em planejamentos tributários agressivos; ii. a obtenção de informações atuais, confiáveis e relevantes em relação aos contribuintes permitiria uma melhor gestão de riscos por parte das administrações; e iii. para obter essas informações, as autoridades tributárias deveriam estabelecer uma relação de cooperação e confiança com os contribuintes e intermediários²⁶⁷.

O relatório pode ser visto como um marco nas relações entre as Administrações Tributárias e os contribuintes, pois incentivava as autoridades fiscais a melhorarem essa interação por meio de mecanismos de cooperação e confiança mútua. Essa nova abordagem foi chamada de "relação aprimorada" (*enhanced relationship*), em contraste com a relação de confronto que prevalecia até então, baseada em uma

²⁶⁶ OLIVEIRA, Philippe Toledo Pires de. A evolução dos trabalhos sobre conformidade cooperativa no âmbito da OCDE. In: **Cooperative compliance e medidas de redução do contencioso tributário**. Coord. BOSSA, Gisele Barra... [et. al.]. São Paulo: Almedina, 2022, p. 73

²⁶⁷ OECD. **Study into the role of tax intermediaries**. Paris: OECD, 2008, p. 33-38. Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/administration/39882938.pdf>>. Acesso em: 13 set. 2024.

estratégia dupla, similar à usada no combate à criminalidade: identificar o alvo e puni-lo – uma "analogia militar" voltada para identificar e eliminar infratores²⁶⁸.

O relatório destacou também as principais características que os contribuintes entendiam essenciais para o bom funcionamento dos programas de conformidade cooperativa, a saber: i. consciência comercial: melhorar a compreensão das atividades dos contribuintes; ii. imparcialidade: consistência e objetividade na resolução de conflitos; iii. proporcionalidade: priorização dos contribuintes sujeitos à fiscalização; iv. abertura e transparência: aperfeiçoamento da consulta fiscal e transparência dos critérios utilizados para gestão de riscos; e v. responsividade: maior rapidez e certeza nas respostas das autoridades fiscais²⁶⁹.

Em 2013, a OCDE deu continuidade ao estudo sobre intermediários tributários e publicou o relatório *Cooperative compliance: a framework – From enhanced relationship to cooperative compliance*, que reformulou a abordagem das relações entre o fisco e os contribuintes. O foco passou da "relação aprimorada" para a "conformidade cooperativa". Uma das razões para a mudança de nomenclatura foi que o termo "relação aprimorada" carregava uma conotação negativa, gerando debates sobre igualdade de tratamento entre os contribuintes e sugerindo que a relação básica era, de certa forma, deteriorada – uma *worsen relationship*. O termo "conformidade cooperativa" foi adotado para refletir a cooperação necessária entre autoridades fiscais e contribuintes, com o objetivo de melhorar a gestão de riscos e promover o cumprimento das obrigações tributárias de forma mais colaborativa²⁷⁰.

Em 2016, foi a vez do relatório *Cooperative tax compliance: building better tax control frameworks* ser publicado, tendo oferecido diretrizes para a elaboração dos denominados marcos de controle fiscal, *tax control frameworks*, que consiste em sistemas de validação interna que permitem assegurar a confiabilidade das informações prestadas pelos contribuintes, a partir de alguns critérios, tais como: i. definição das estratégias tributárias por um nível hierárquico sênior; ii. amplitude de seu escopo de forma a abarcar todas as operações capazes de impactar o risco fiscal

²⁶⁸ OWENS, Jeffrey. The role of tax administrations in the current political climate. In: **Bulletin for international taxation**. Amsterdam: IBFD, March 2013, p. 156.

²⁶⁹ OECD. **Study into the role of tax intermediaries**. Paris: OECD, 2008, p. 33-38. Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/administration/39882938.pdf>>. Acesso em: 13 set. 2024.

²⁷⁰ OECD. **Cooperative compliance: a framework – From enhanced relationship to cooperative compliance**. Paris: OECD, 2013, p. 14. Disponível em: <<https://doi.org/10.1787/9789264200852-en>>. Acesso em: 13 set. 2024.

da empresa; e iii. testagem e monitoramento regular da conformidade das operações com a política e os processos estabelecidos no marco de controle fiscal²⁷¹.

As administrações tributárias brasileiras levaram algum tempo para instituir os programas de conformidade cooperativa, mas recentemente começaram a adotar essa abordagem. Pouco a pouco, vão surgindo normas que regulamentam iniciativas dessa monta. Os estados de São Paulo²⁷² e do Rio Grande do Sul²⁷³ implementaram programas de nome semelhante, "Nos Conformes", já Ceará²⁷⁴ e Alagoas²⁷⁵ criaram, respectivamente, os programas "Contribuinte Pai D'égua" e "Contribuinte Arretado". Mais recentemente, a Receita Federal lançou o programa "Confia", marcando seu primeiro passo nessa direção, ao promover maior cooperação e confiança mútua entre o fisco e os contribuintes.

Vale mencionar tentativa de inclusão de norma uma geral a respeito dos programas de conformidade no âmbito do CTN, criando o dever para as Administrações Tributárias de estabelecer programas dessa espécie e outras medidas com vistas à prevenção de conflitos, que devem observar e elevar a princípios jurídicos a voluntariedade de ingresso e de saída; a boa-fé e a construção de uma relação de confiança mútua; o diálogo e a cooperação; a transparência, previsibilidade e segurança jurídica; e a busca pela conformidade tributária²⁷⁶.

²⁷¹ OECD. **Cooperative tax compliance: building better tax control frameworks**. Paris: OECD, 2016, p. 11-15. Disponível em: <<https://doi.org/10.1787/9789264253384-en>>. Acesso em: 13 set. 2024.

²⁷² SÃO PAULO. Lei Complementar n. 1.320, de 06 de abril de 2018. **Institui o Programa de Estímulo à Conformidade Tributária – "Nos Conformes"**. Disponível em: <<https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei.complementar/2018/lei.complementar-1320-06.04.2018.html>>. Acesso em: 5 nov. 2024.

²⁷³ RIO GRANDE DO SUL. Lei nº 15.576, de 29 de dezembro de 2020. **Institui o Código de Boas Práticas Tributárias do Estado do Rio Grande do Sul, cria o Conselho de Boas Práticas Tributárias, autoriza a criação das Câmaras Técnicas Setoriais, estabelece hipóteses de acordos setoriais de boas práticas, institui o Programa de Estímulo à Conformidade Tributária – Nos Conformes RS**. Disponível em: <<http://www.al.rs.gov.br/filerepository/repLegis/arquivos/LEI%2015.576.pdf>>. Acesso em: 5 nov. 2024.

²⁷⁴ CEARÁ. Lei n. 17.087, de 29 de outubro de 2019. **Institui o Programa de Conformidade Tributária denominado Contribuinte Pai d'Égua**. Disponível em: <<https://leisestaduais.com.br/ce/lei-ordinaria-n-17087-2019-ceara-institui-o-programa-de-conformidade-tributaria-denominado-contribuinte-pai-d-egua-no-ambito-da-administracao-tributaria-do-estado-do-ceara>>. Acesso em: 5 nov. 2024.

²⁷⁵ ALAGOAS. Lei n. 8.085, de 28 de dezembro de 2018. **Institui o Programa Contribuinte Arretado**. Disponível em: <<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=373539#:~:text=Lei%20N%C2%BA%208085%20DE%2028%2F12%2F2018%20Publicado%20no%20DOE.de%20dezembro%20de%201982%2C%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%AAs>>. Acesso em: 5 nov. 2024.

²⁷⁶ BRASIL. Senado Federal. Projeto de Lei Complementar n. 124 de 2022. **Dispõe sobre normas gerais de prevenção de litígio, consensualidade e processo administrativo, em matéria tributária**. Disponível em: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/154736>>. Acesso em: 23 de set. 2024.

Esses programas têm o objetivo de promover uma relação mais colaborativa com os contribuintes, especialmente em ações voltadas para a regularização de inconsistências e criação de espaços de diálogo. Alinhados aos princípios estabelecidos pelos guias da OCDE para uma relação cooperativa, propõem uma mudança na interação entre fisco e contribuinte.

Uma das principais características é a classificação de risco de todos os contribuintes, segmentando-os entre aqueles que cumprem e os que não cumprem suas obrigações, o que pode resultar em efeitos positivos ou negativos, de acordo com o perfil de conformidade. Há, ainda, a possibilidade de divulgação pública desses perfis.

Além das iniciativas de autorregularização, os programas de conformidade incluem a criação de fóruns de diálogo entre a Administração tributária e os contribuintes, com o objetivo de discutir melhorias no sistema e na gestão tributária. Um exemplo relevante são os diálogos setoriais previstos no programa do Rio Grande do Sul e do Confia, que incentivam a construção de soluções consensuais entre a Administração tributária e os setores econômicos específicos com objetivo de estabelecer acordos para promover a conformidade de todo o setor.

2.5.1 Nos Conformes (São Paulo)

O Programa de Conformidade Tributária Nos Conformes do estado de São Paulo, instituído pela Lei Complementar Estadual n. 1.320, de 6 de abril de 2018, foi o primeiro a ser estruturado, com caráter cooperativo e mediante discussões entre a Administração tributária, representantes do setor empresarial e acadêmicos. Sua finalidade é promover a conformidade tributária, concedendo benefícios aos contribuintes que obtêm melhores classificações e estabelecendo um ambiente de confiança mútua entre o fisco e os contribuintes – art. 1º.

São objetivos a simplificação de obrigações acessórias e das formas de apuração e pagamento de tributos, a implementação de medidas de estímulo à conformidade tributária, com o uso de inovações tecnológicas, e a capacitação de profissionais das áreas contábil, fiscal e financeira, dos setores público e privado – art. 4º da Lei Complementar Estadual n. 1.320/2018.

O Decreto n. 64.453, de 6 de setembro de 2019, regulamentou a iniciativa e dispôs sobre a classificação dos contribuintes, abrangendo todos os integrantes do Regime Periódico de Apuração (RPA) em sete categorias (A+, A, B, C, D, E e NC). Essa classificação é baseada em critérios de adimplência e aderência, considerando a correspondência entre os documentos fiscais emitidos e recebidos em comparação com aqueles contabilizados.

Inicialmente, os responsáveis pelo programa focaram no treinamento dos servidores, que foram incentivados com um auxílio pecuniário em razão de sua adesão expressa às atividades de fomento, orientação, autorregularização e análise fiscal prévia dos contribuintes. Paralelamente, foi dada ênfase às ações de orientação dos contribuintes, com diversas frentes de atuação, como o envio de avisos personalizados ao domicílio eletrônico, a realização de chamadas telefônicas, atendimento presencial mediante agendamento e as visitas espontâneas aos estabelecimentos comerciais²⁷⁷.

A Lei prevê contrapartidas ainda pendentes de regulamentação, que incluem acesso ao procedimento de análise fiscal prévia, procedimentos simplificados para a transferência de crédito acumulado para empresas não interdependentes (categoria A+), renovação de regimes especiais (categorias A+ e A), e a inscrição de novos estabelecimentos do mesmo titular no cadastro de contribuintes (categorias C, B, A e A+) – arts. 16 a 18 da Lei Complementar Estadual n. 1.320/2018.

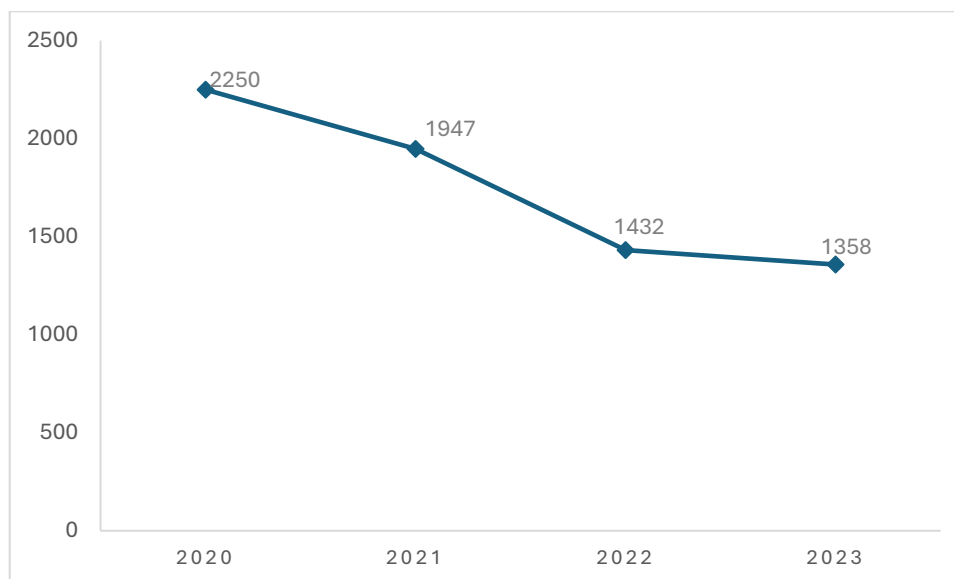
Em quatro anos de programa, foram realizadas mais de 371 mil orientações nos estabelecimentos e mais 3.579 em visitas agendadas; mais de 69 mil contribuintes foram chamados à autorregularização e realizadas cerca de 28 mil cobranças mensais, dentre outros. Em termos de arrecadação no âmbito do programa, foram mais de 9,9 bilhões arrecadados no período²⁷⁸.

Desde a instituição do Programa de Conformidade paulista, a quantidade de processos novos em primeira instância no contencioso administrativo tributário de São Paulo, ano a ano, é menor, conforme se verifica a seguir:

²⁷⁷ Disponível em: <<https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/nosconformes>>. Acesso em: 7 nov 2024.

²⁷⁸ Disponível em: <<https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/nosconformes/Paginas/Resultados-Programa.aspx>>. Acesso em: 7 nov 2024.

Figura 7 – Quantidade de processos novos no contencioso administrativo tributário de São Paulo.



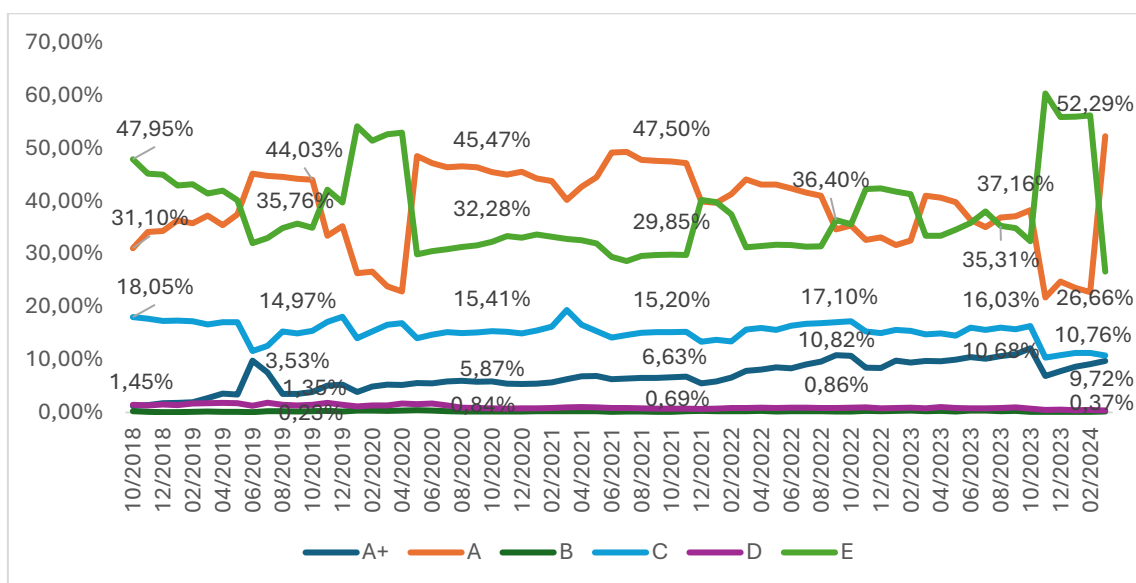
Fonte: elaboração do próprio autor²⁷⁹.

A redução mencionada pode ser um indicativo de que o Nos Conformes tem auxiliado na prevenção de conflitos tributários no âmbito do estado de São Paulo.

Outra evidência que denota um aperfeiçoamento do relacionamento entre fisco e contribuinte, bem como uma maior aproximação e confiança entre as partes, é o percentual de contribuintes classificados em cada classe do Programa da série história abaixo, que parte de outubro de 2018 e finda em fevereiro de 2024.

²⁷⁹ Dados apresentados pela Sefaz-SP, por meio de solicitação de informação previsto na Lei n. 12.527/2011, registrado sob o n. 2024093020581094.

Figura 8 – Classificação de contribuintes na série histórica do Programa Nos Conformes/SP.



Fonte: elaboração do próprio autor²⁸⁰

É possível notar que o Programa iniciou com 48% aproximadamente de contribuintes aderentes classificados na categoria E, percentual que chegou a 26,66%. Outra redução percentual também aconteceu com contribuintes da categoria D – 18,05% para 10,76%. Não houve tanta variação no número de contribuintes das categorias B e D.

Os contribuintes de melhor classificação, categoria A+, no mesmo período, passaram de quase 1,5% para 9,72%, enquanto os da categoria A partiram de 31,10% para 52,29%.

São indicativos, de maneira geral, positivos, já que demonstram uma redução de contribuintes aderentes nas menores categorias e um aumento expressivo daqueles classificados nas categorias mais altas do Programa. Em outros termos, significa dizer que os participantes estão mais adimplentes e com documentos fiscais emitidos e recebidos mais aderentes com os contabilizados.

É importante notar que o programa "Nos Conformes" tem um escopo amplo, abrangendo todos os contribuintes, e não apenas os maiores, o que também se verifica no Programa Contribuinte "Pai D'Égua" examinado a seguir.

²⁸⁰ Dados apresentados pela Sefaz-SP, por meio de solicitação de informação previsto na Lei n. 12.527/2011, registrado sob o n. 2024092011445781.

2.5.2 Contribuinte Pai D'Égua

O Programa Contribuinte Pai D'Égua foi instituído com o objetivo de fomentar os contribuintes à autorregularização e à conformidade fiscal, por meio de um aperfeiçoamento da relação jurídica entre os contribuintes e a Administração tributária, promovendo um ambiente de justiça tributária e cooperação entre o fisco e os contribuintes – art 1º da Lei Estadual do Ceará n. 17.087, de 29 de outubro de 2019.

É baseado em dois pilares fundamentais: o relacionamento com o contribuinte, no qual a Administração tributária adota uma postura facilitadora, orientativa e transparente; e o fortalecimento da confiança, que se traduz no tratamento diferenciado dado aos contribuintes que estão em conformidade – art 2º da Lei Estadual n. 17.087/2019.

O programa permite à Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará (Sefaz-CE) classificar os contribuintes em distintos níveis de conformidade, viabilizando tanto a concessão de benefícios e contrapartidas àqueles que obtêm uma avaliação positiva quanto um monitoramento mais rigoroso e medidas direcionadas aos contribuintes com baixa classificação. O resultado do programa consiste, essencialmente, no mapeamento de risco e na divisão dos contribuintes em diferentes níveis de conformidade (ou "jangadas"), processo que é revisado trimestralmente, permitindo uma fiscalização mais precisa e individualizada, de acordo com a evolução do comportamento tributário dos contribuintes – arts. 3º, 4º e 5º do Decreto n. 33.820, de 20 de novembro de 2020²⁸¹.

Os indicadores que compõem a mensuração das "jangadas" do contribuinte aderente são: entrega dos arquivos da Escrituração Fiscal Digital (EFD); tempestividade do recolhimento dos tributos estaduais pelo contribuinte, bem como o tempo de atraso de pagamento; escrituração de documentos fiscais eletrônicos de entrada e de saída do contribuinte em sua EFD, nos últimos sessenta meses; divergência na escrituração do valor de documentos fiscais de entrada e de saída do contribuinte em sua EFD, nos últimos 60 (sessenta) meses; e percentual do valor das Notas Fiscais Eletrônicas de entrada interestadual e de importação não registradas

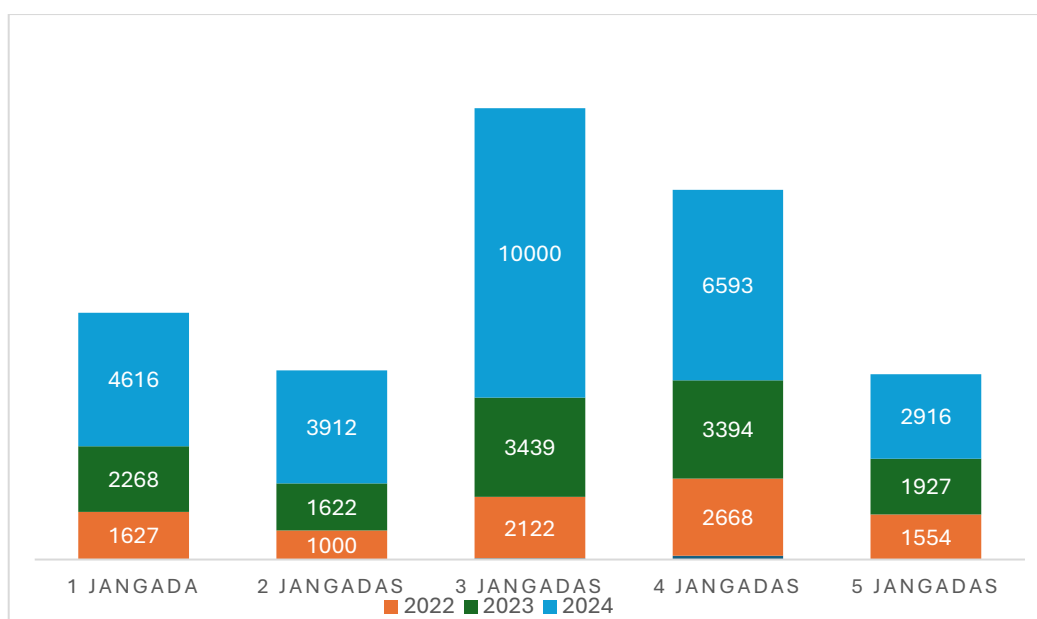
²⁸¹ Dados apresentados pela Sefaz-CE, por meio de solicitação de informação previsto na Lei n. 12.527/2011, registrado sob o n. 7024526.

no Sistema de Controle de Trânsito de Mercadorias – arts. 9º a 15 da Instrução Normativa Sefaz n. 84, de 11 de julho de 2024.

Anualmente, o programa concede o "Selo 5 Jangadas", o mais alto nível de conformidade, em uma cerimônia com a presença de autoridades estaduais e líderes empresariais – art. 25 e seguintes da Instrução Normativa Sefaz n. 84/2024.

Em 2021, o Programa iniciou com 200 (duzentos) participantes e esse quantitativo chegou a um total de 28.000 (vinte e oito mil) aproximadamente, distribuídos da seguinte forma:

Figura 9 – Participantes do Programa Contribuinte Pai d'Égua.

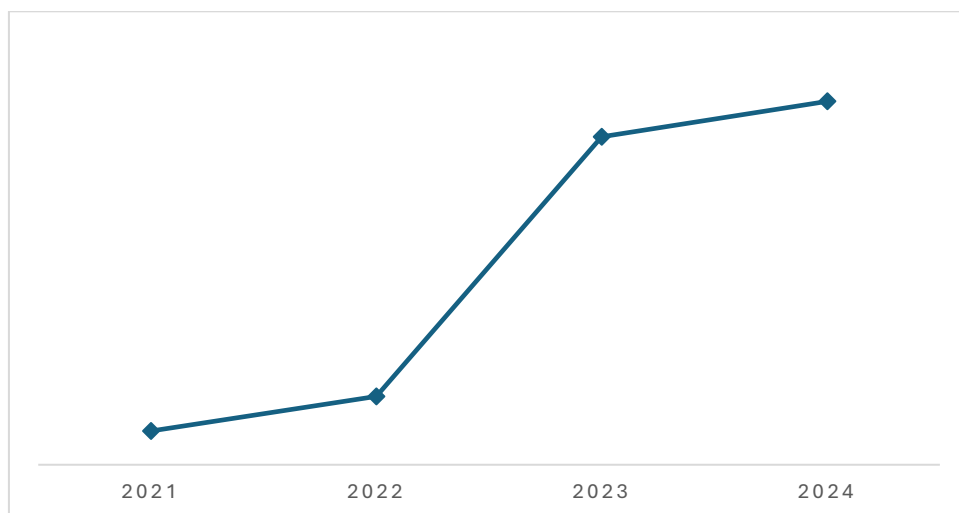


Fonte: Elaboração do próprio autor²⁸².

É possível perceber que o Programa tem cada vez mais contribuintes aderentes, tendo dobrado o quantitativo de 2023 para 2024. O aumento também tem reverberado na quantidade de documentos fiscais submetidos à análise do fisco cearense ano a ano. A cada rodada de classificação de contribuintes, são levantados os documentos fiscais avaliados nos indicadores do Pai d'Égua relativos aos últimos cinco anos para cada contribuinte participante:

²⁸² Dados apresentados pela Sefaz-CE, por meio de solicitação de informação previsto na Lei n. 12.527/2011, registrado sob o n. 7024606.

Figura 10 – Documentos fiscais analisados – Contribuinte Pai d'Égua.



Fonte: Elaboração do próprio autor²⁸³.

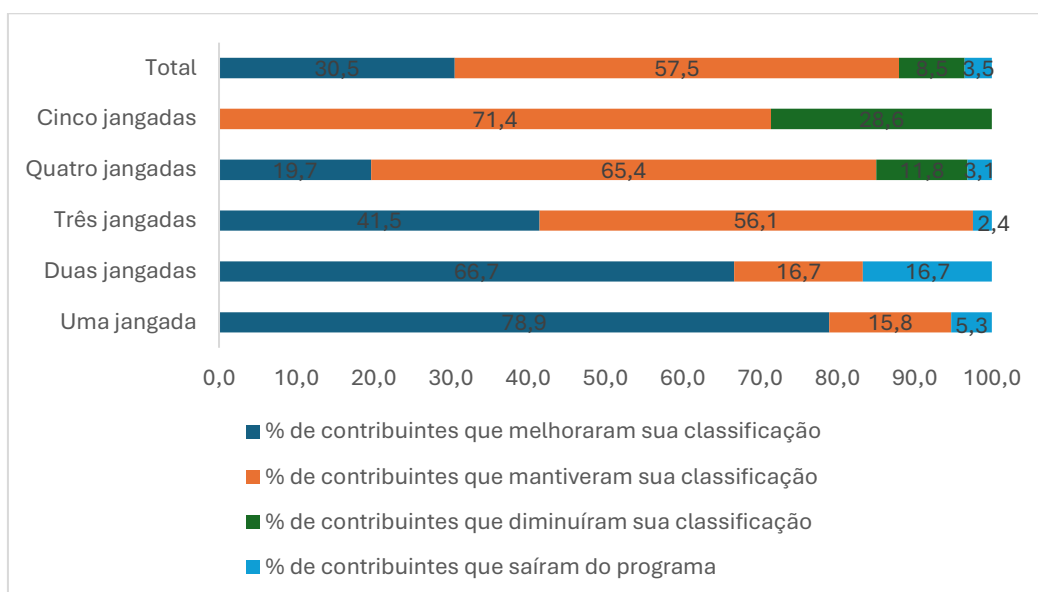
O Programa Contribuinte Pai d'Égua foi modelado para capturar, de forma pontual, a situação fiscal dos contribuintes no momento de cada rodada de classificação, identificando as pendências existentes naquele período específico, como uma fotografia ou retrato da sua situação fiscal do contribuinte²⁸⁴.

A evolução da conformidade tributária dos contribuintes é medida por meio da nota geral obtida no programa, refletida no aumento ou não da quantidade de “jangadas” atribuídas ao contribuinte. A figura a seguir retrata a evolução, ou não, dos 200 (duzentos) contribuintes que participam do programa desde o início, a saber:

²⁸³ Dados apresentados pela Sefaz-CE, por meio de solicitação de informação previsto na Lei n. 12.527/2011, registrado sob o n. 7024606.

²⁸⁴ Dados apresentados pela Sefaz-CE, por meio de solicitação de informação previsto na Lei n. 12.527/2011, registrado sob o n. 7024622.

Figura 11 – Evolução de contribuintes em suas classificações no Programa Contribuinte Pai D'Égua.



Fonte: Elaboração do próprio autor²⁸⁵.

Verifica-se que o programa conseguiu reter 96,5% dos contribuintes que participam desde o seu início. E não só isso, dos que mantiveram relacionamento mediante Contribuinte Pai D'Égua, uma parcela expressiva conseguiu melhorar sua classificação, isto é, 78,9%, 66,7%, 41,5% e 19,7% deixaram de ser, respectivamente, contribuintes de uma, duas, três e quatro jangadas para figurar em uma das categorias acima, sendo alto o percentual daqueles que, em 2021, possuíam a posição mais alta do programa e permaneceram nesta condição – 71,4%.

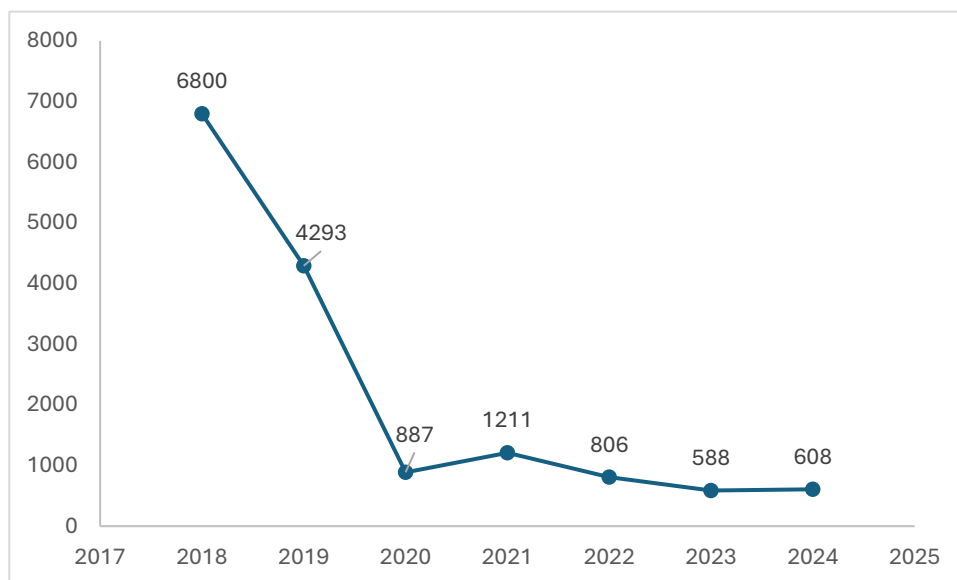
Vale destacar que, ao considerar os anos base de 2022 e 2023 e expandir a análise além dos 200 (duzentos) contribuintes iniciais de 2021, incluindo aqueles que ingressaram no Programa posteriormente, os percentuais mostram variação, mas continuam indicando uma melhora no relacionamento entre as partes. Em 2023, por exemplo, a amostra foi de 12.639 contribuintes, dos quais 19,36%, 17,26%, 14,42% e 9% deixaram de figurar em categorias com uma, duas, três e quatro jangadas, respectivamente, para migrar para categorias superiores. Um percentual elevado, de 62,78%, manteve-se na posição mais alta do programa em 2023. Além disso, 94,33% dos contribuintes permaneceram no Pai D'Égua²⁸⁶.

²⁸⁵ Dados apresentados pela Sefaz-CE, por meio de solicitação de informação previsto na Lei n. 12.527/2011, registrado sob o n. 7035297.

²⁸⁶ Dados apresentados pela Sefaz-CE, por meio de solicitação de informação previsto na Lei n. 12.527/2011, registrado sob o n. 7035297.

A quantidade de processos novos, ano a ano, que ingressam no contencioso administrativo tributário cearense é outro dado que chama a atenção, conforme se verifica a seguir:

Figura 12 – Série histórica de processos novos no contencioso administrativo tributário cearense.



Fonte: Elaboração do próprio autor com dados dos Relatórios de Gestão da Sefaz-CE de 2018 a 2024²⁸⁷.

O Programa Pai D'Égua foi criado em outubro de 2019, e o que se verifica é que, desde então, a quantidade de novos processos no contencioso administrativo tributário do Estado do Ceará vem reduzindo. Esse fato pode estar também associado à capacidade do aludido programa de conformidade cooperativa de prevenir conflitos.

Trata-se de um programa com dados que indicam êxito na tentativa de estabelecer um relacionamento dialógico e cooperativo entre o fisco e os contribuinte no estado do Ceará e possibilitado maior conformidade tributária a um número cada vez maior de contribuintes.

2.5.3 Nos Conformes (Rio Grande do Sul)

A Lei que disciplina o Programa Nos Conformes é a Lei Estadual n. 15.576 de 29 de dezembro de 2020, cujo objetivo é promover a conformidade tributária por meio da classificação dos contribuintes com base em seu comportamento, de maneira que, aos contribuintes com melhores classificações, sejam concedidas contrapartidas que

²⁸⁷ Disponível em: <<https://www.sefaz.ce.gov.br/download/relatorios-de-gestao/>>. Acesso: 17 out. 2024.

facilitem o cumprimento de suas obrigações fiscais. O Programa faz parte de um projeto maior, o "Receita 2030", que, além de incentivar a conformidade tributária, foca na digitalização dos serviços e no fortalecimento do diálogo entre o fisco gaúcho e os contribuintes, buscando melhorar o ambiente de negócios e promover o desenvolvimento econômico no estado.

A exemplo do que ocorre no Programa paulista, os contribuintes são classificados em cinco categorias pelo projeto: "A", "B", "C", "D" e "NC" (Não Classificado). A categoria "NC" tem caráter transitório e é destinada àqueles que estão no início de suas atividades comerciais. A categoria "A" representa o mais alto nível de conformidade tributária, enquanto a categoria "D" indica o menor grau de conformidade. Há dois principais critérios para a classificação dos contribuintes: I. o cumprimento das obrigações tributárias principais, e II. o cumprimento das obrigações tributárias acessórias – art. 22 da Lei n. 15.576/2020.

A pontuação e a classificação têm como base, principalmente, a utilização de séries temporais, com o objetivo de aferir o cumprimento das obrigações tributárias. Também podem ser considerados quatro critérios na pontuação e classificação: i. impacto, consequências e eventuais penalidades aplicadas em decorrência do descumprimento das obrigações tributárias; ii. contumácia de atraso no recolhimento de tributos, montante, bem como sujeição ao regime especial de fiscalização; iii. cumprimento ou descumprimento das obrigações tributárias em relação ao porte empresarial e segmento da atividade econômica do contribuinte; iv. execução de atividades sustentáveis que preservem o meio ambiente.

A partir dessas formas de classificação, os contribuintes recebem uma pontuação em cada um dos critérios e, com base nisso, são enquadrados nas categorias "A" até "D". Para cada categoria, os contribuintes recebem contrapartidas do fisco. Essas contrapartidas ainda não foram amplamente descritas, limitando-se a lei a afirmar que o regulamento poderá prever – art. 29.

Vale mencionar a instituição do Conselho de Boas Práticas Tributárias, instituído pela Lei Estadual n. 15.576/2020, para criar um fórum de diálogo permanente entre representantes do Poder Público e de entidades empresariais e de classe, com vistas a tratar de temas de interesse mútuo, aumentando a proximidade

entre a Administração tributária Gaúcha e a sociedade e buscando atingir um maior nível de transparência e confiança.

Ao Conselho cabe, dentre outras atribuições, receber, analisar, avaliar e encaminhar sugestões apresentadas pelos contribuintes, entidades representativas dos contribuintes e pelas autoridades fiscais, sugerir à Sefaz-RS procedimentos e ações tendentes a coibir práticas evasivas, bem como critérios de padronização da atuação fiscal, e elaborar estudos, relatórios e recomendações desde a sua instituição – art. 14 da Lei Estadual n. 15.576/2020.

Diferentemente do Programa Contribuinte Pai D'Égua, não se pode notar nos primeiros anos de vigência do Nos Conformes-RS uma redução no número de novos processos recebidos em primeira instância do contencioso administrativo tributário – em 2021, 2022 e 2023, nos quais ingressaram, respectivamente 1.506 (mil quinhentos e seis), 1.748 (mil setecentos e quarenta e oito), 1.615 (mil seiscentos e quinze) processos²⁸⁸. Uma das razões para tanto é que não se tem notícias da implementação e efetiva aplicação da classificação de contribuintes e das contrapartidas previstas em lei.

2.5.4 Contribuinte arretado

O Programa Contribuinte Arretado, instituído pelo estado de Alagoas pela Lei Estadual n. 8.085, de 28 de dezembro de 2018, busca incentivar os contribuintes do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) à conformidade tributária, mediante atuação do fisco alagoano orientada a favorecer um ambiente de negócios mais ágil e eficiente, reduzindo o tempo necessário para o cumprimento das obrigações acessórias e simplificando a relação entre o fisco e o contribuinte.

Para a implementação do Programa, os agentes do fisco realizam reuniões mensais com representantes de diversos setores econômicos, e com contadores, advogados, integrantes do Sebrae e da Procuradoria-Geral do Estado de Alagoas. Os encontros proporcionam a oportunidade para que todos participem da criação e execução de soluções voltadas à melhoria do sistema tributário.

²⁸⁸ Dados apresentados pela Sefaz-RS, por meio de solicitação de informação previsto na Lei n. 12.527/2011, registrado sob o n. 43847.

Dentre as medidas implementadas pelo programa, destaca-se a Operação Cartão de Visita, que consistiu em visitas a estabelecimentos comerciais sem imposição de penalidades, com um enfoque exclusivamente educativo. Além disso, foi desenvolvido, em parceria com a Universidade Federal de Alagoas, a ferramenta Cálculo Automático, que visa eliminar os cálculos manuais do ICMS em operações interestaduais, que, frequentemente, causam divergências entre os contribuintes e o fisco alagoano. Com isso, os contribuintes passaram a contar com maior segurança e transparência nas operações, além da redução do tempo de permanência nos postos fiscais.

Outra iniciativa resultante do diálogo foi a edição da Instrução Normativa Sefaz-AL n. 8, de 25 de fevereiro de 2021, que dispensou certas obrigações acessórias, como a Declaração de Atividades do Contribuinte (DAC) e a autenticação de livros físicos para contribuintes do Simples Nacional, desde que tenham aderido à Escrituração Fiscal Digital (ECF) até o final de maio de 2021.

Até o presente momento, a Administração tributária de Alagoas não divulgou resultados formais sobre o impacto desse programa.

2.5.5 Programas de conformidade cooperativa da RFB

No contexto da virada cultural, histórica e jurídica em curso da relação fisco e contribuinte, a RFB tem dispensado esforços para dar concretude a três programas de conformidade cooperativa: Confia, Sintonia e Operador Econômico Autorizado (OEA).

Dessa forma, além de normativos internos e das ações de capacitação e sensibilização do órgão dispendo sobre o relacionamento com o contribuinte, com vistas a conferir maior segurança jurídica à atuação orientativa, cooperativa e consensual da RFB e aos participantes dos programas de conformidade tributária do Órgão (Sintonia e Programa OEA), tramita o Projeto de Lei n. 15/2024 na Câmara dos Deputados, pretendendo elevar ao status de lei ordinária todas as situações jurídicas decorrentes dos programas.

O Confia adota uma abordagem sistêmica e preventiva, oferecendo como principal vantagem a segurança jurídica para os participantes, viabilizada pelo

aumento da confiança e da transparência e pelo caráter disruptivo da atuação da RFB, que deixa de se concentrar nas operações do contribuinte, com enfoque pontual e posterior aos fatos, para atuar adotando um papel orientativo – arts. 1º e 3º do PL n. 15/2024.

A gestão de riscos passa a ter como foco a classificação dos contribuintes, em vez de fiscalizar suas operações, e essa classificação é a base para a confiança estabelecida – uma confiança justificada e sustentada por critérios objetivos. Crucial, assim, é conhecer o contribuinte e compreender o setor econômico em que ele opera, de maneira que seja possível à Administração tributária oferecer aos contribuintes um tratamento diferenciado, segundo o grau de conformidade de cada um, mediante benefícios àqueles com melhor comportamento fiscal.

Vale destacar que o Programa Confia é direcionado a um grupo restrito de contribuintes, principalmente de grande porte, que disponham de um sistema sólido de integridade e governança, o denominado marco de controle fiscal²⁸⁹.

Nesse sentido, dispõe o parágrafo único do art. 2º do PL n. 15/2024 que podem aderir ao Confia as pessoas jurídicas que possuam estrutura de governança corporativa tributária, definida como o sistema adotado pelas organizações para planejar, dirigir, monitorar e incentivar o cumprimento das obrigações tributárias e aduaneiras, bem como que tenham sistema de gestão de conformidade tributária, caracterizado pela existência de documentação relativa: i. à política fiscal aprovada pelos gestores da empresa, com a descrição do modo adotado pela organização na identificação e no gerenciamento da obrigação tributária; ii. aos procedimentos preparatórios de suas obrigações tributárias acessórias; e iii. aos procedimentos adotados para testar e validar a eficácia operacional da estrutura de controles internos relacionada ao cumprimento das obrigações tributárias.

São diretrizes do Programa a busca pela simplificação da legislação e das obrigações acessórias; e a facilitação do cumprimento das obrigações acessórias – presente, por exemplo, no intercâmbio de informações entre os fiscos federal, estaduais e municipais, a fim de reduzir as exigências da RFB no cumprimento das

²⁸⁹ SANTIAGO, Mário José Dehon São Thiago. Programas de conformidade no Brasil: ontem, hoje e amanhã. In: **Normas gerais de prevenção de conflitos, consensualidade e processo administrativo tributário e Código de Defesa dos Contribuintes** / Coord. Regina Helena Costa... [et. al]. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023, p. 224-225.

obrigações tributárias por parte do contribuinte – Portaria RFB n. 28, de 15 de abril de 2021.

As empresas aderentes ao Confia devem ter um robusto sistema de governança e integridade, ao passo que a Administração tributária deve contar com uma estrutura eficiente de gerenciamento de riscos de conformidade, para que se reduza a possibilidade de tratamento inadequado aos contribuintes.

O Confia é administrado pelo Comitê Gestor, instituído pela Portaria RFB n. 28/2021, com a função de deliberar sobre as propostas formuladas no Fórum de Diálogo, visando solucionar temas de interesse no contexto do Programa.

Foram instituídos os Fóruns de Diálogo do Confia, com vistas a permitir ao contribuinte participante do Programa compartilhar com a RFB seus negócios, dúvidas e planos. A RFB, por sua vez, interage, esclarecendo sua interpretação sobre normas, fatos e operações que possam gerar incertezas ou colocar o contribuinte em situação de desconformidade. O Fórum de Diálogo, por sua vez, é estruturado e regido por um estatuto composto por três principais órgãos: Secretaria-Executiva, Assembleia de Representantes e Câmaras Temáticas – Portaria RFB n. 71, de 4 de outubro de 2021.

A Secretaria-Executiva tem a atribuição de organizar o funcionamento do Fórum e é composta por servidores da RFB e representantes das entidades participantes. A Assembleia de Representantes, que é o órgão deliberativo, conta com até 10 (dez) representantes dos contribuintes e 5 (cinco) da RFB, todos com direito a voto, sendo responsável por decidir os temas a serem estudados e encaminhar as propostas ao Comitê Gestor do Confia. Já as Câmaras Temáticas têm o papel de analisar os temas e propor soluções. Sua composição é diversificada, podendo incluir membros das empresas participantes, da RFB, além de especialistas, acadêmicos, entidades públicas ou privadas e outros profissionais que possam contribuir tecnicamente para o desenvolvimento de soluções pertinentes aos temas discutidos²⁹⁰.

No âmbito dos programas de conformidade da RFB, também está previsto o Procedimento de Consensualidade Fiscal (Receita de Consenso), que objetiva evitar,

²⁹⁰ SECRETARIA ESPECIAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Fórum de diálogo do programa CONFIA**. Brasília: RFB, 2021, p. 4-6. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/acoes-e-programas/confia/arquivos/2021/Estatutorepublicado29102021.pdf>>. Acesso: 3 out. 2024.

mediante técnicas de consensualidade, que conflitos acerca da qualificação de fatos tributários ou aduaneiros relacionados à RFB se tornem litigiosos, inaugurando o Centro de Prevenção e Solução de Conflitos Tributários e Aduaneiros e pautando-se na imparcialidade, voluntariedade, boa-fé mútua, prevenção e solução consensual de controvérsias e cumprimento das soluções acordadas – arts. 1º a 4º da Portaria RFB n. 467, de 30 de setembro de 2024.

O Receita de Consenso pode se dar em dois momentos, mediante requerimento do contribuinte, a saber: no curso de procedimento fiscal, caso haja divergência quanto ao entendimento preliminar exposto pela autoridade fiscalizatória acerca da qualificação de um fato tributário ou aduaneiro; ou para definição da consequência tributária e aduaneira acerca de determinado negócio jurídico efetuado, hipótese em que deve ser esclarecido o quadro cronológico dos atos jurídicos que envolveram o negócio e o fluxograma comparativo das situações fáticas prévias e posteriores – arts. 7º e 9º da Portaria RFB n. 467/2024.

O requerimento mencionado passa por exame de admissibilidade, no qual se verifica a matéria controvertida, o grau de incerteza sobre os fatos tributários ou aduaneiros, a existência de conduta com repercussão em lançamentos semelhantes para períodos de apuração posteriores e a existência de jurisprudência administrativa ou judicial sobre situações idênticas ou similares aos fatos do caso concreto – art. 10 da Portaria RFB n. 467/2024.

No fim do procedimento, em caso de possibilidade de alinhamento entre a RFB e o interessado, é elaborado termo de consensualidade, que importa compromisso de adoção da solução nele contida pelo interessado e pela RFB; e renúncia ao contencioso administrativo e judicial na parte consensuada – arts. 13 e 15 da Portaria RFB n. 467/2024.

A iniciativa é positiva e com potencial para ser um grande marco da nova relação entre fisco e contribuinte. No entanto, a limitação excessiva de acesso ao Receita de Consenso pode ser um grande obstáculo para tanto. Explico: o procedimento só é passível de ingresso por contribuintes incluídos na classificação máxima em programas de conformidade da RFB.

Questão digna de menção diz respeito ao exame de admissibilidade dos requerimentos de Procedimento de Consensualidade Fiscal. Por certo, é importante

que se filtre pedidos infundados e manifestamente protelatórios, de maneira que os esforços sejam concentrados em procedimentos com capacidade de prosseguir. No entanto, a referida análise não deve impedir que o Receita de Consenso cumpra o objetivo, a exemplo do mencionado a respeito das consultas fiscais ineficazes, a que foi concebido para cumprir: promover a prevenção e a solução consensual de controvérsias tributárias.

Quanto à fase e aos resultados do Programa Confia, vale salientar que se trata de um programa de conformidade tributária que está sendo construído por etapas, com base no diálogo, de maneira conjunta entre a Administração tributária Federal e um grupo de grandes contribuintes desde 2021, com o objetivo de cotejar interesses recíprocos para a construção de consenso na busca de um ambiente melhor²⁹¹.

Na etapa atual, os participantes do programa têm se dedicado a implementar projeto piloto, bem como a avaliar os resultados de um teste de procedimentos que pretendeu aperfeiçoar o relacionamento RFB e as empresas participantes do Fórum de Diálogo Confia, fundamentado na transparência e na confiança mútua, e testar e aperfeiçoar processos de trabalho em formato cooperativo, mediante análise de questões fiscais ora de iniciativa da RFB, ora de iniciativa do contribuinte²⁹².

Os processos de trabalho objeto de teste e aperfeiçoamento foram: i. a renovação das Certidões Negativas de Débitos relativos a Créditos Tributários e à Dívida Ativa da União (CND) ou Certidão Positiva de Débitos com Efeitos de Negativa de Débitos (CPEND); e ii. questões relativas a contribuições de intervenção no domínio econômico (CIDE), imposto sobre a renda pago no exterior, Programa de Integração Social (PIS), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), omissão de receitas financeiras, juros sobre o capital próprio, indedutibilidade de indenizações decorrentes de ilícitos ambientais; subcapitalização e quantidade excessiva de retificação de declarações²⁹³.

²⁹¹ MOMBELLI, Fernando. Métodos alternativos de prevenção e solução de conflitos implementados pela administração tributária federal. In: **Processo administrativo tributário** / Coord. Regina Helena Costa... [et. al]. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023, p. 25.

²⁹² SECRETARIA ESPECIAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Confia: relatório final do teste de procedimentos**. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acao-a-informacao/acoes-e-programas/confia/arquivos/2024/2024-09-17_relatorio-teste-procedimentos-confia.pdf>. Acesso em: 14 out. 2024.

²⁹³ SECRETARIA ESPECIAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Confia: relatório final do teste de procedimentos**. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acao-a-informacao/acoes-e-programas/confia/arquivos/2024/2024-09-17_relatorio-teste-procedimentos-confia.pdf>.

Quanto ao fluxo das CNDs e CPEND, foram realizadas 31 (trinta e uma) renovações cooperativas, com a intermediação dos pontos focais – uma média de 3,4 certidões por contribuinte participante, com um prazo médio de 52 (cinquenta e dois) dias para as regularizações²⁹⁴.

Quanto às demais questões fiscais, as soluções aplicadas tiveram prazo médio de 89 (oitenta e nove) dias e compreenderam autorregularização, retificação de cálculos, declarações e livros fiscais, comprovação quanto ao enquadramento na legislação específica e pedido de Solução de Consulta. Dos temas apontados, a maioria foi resolvida com o Ponto Focal e o Centro Confia, os contribuintes concordaram com a RFB e houve recolhimento de um total de R\$ 252.989.716,22 (duzentos e cinquenta e dois milhões, novecentos e oitenta e nove mil, setecentos e dezesseis reais e vinte e dois centavos)²⁹⁵.

Além disso, houve três situações de consulta para a Coordenação-Geral de Tributação da RFB (Cosit). Foram realizadas apresentações para a Cosit e o contribuinte formalizou consulta, respondida por meio da Solução de Consulta Cosit nº 13/2024. O debate com a Cosit e a formalização da consulta provocaram a alteração do art. 23 da Instrução Normativa n. 1.520/2014, o que já possibilita uma resposta em abstrato para todos os contribuintes sobre a questão principal²⁹⁶.

Outra importante medida adotada pela RFB, a fim de promover uma mudança cultural tanto na RFB quanto nos contribuintes, foi a criação da Gerência de Formação Cultural sobre Conformidade Cooperativa, com competência para gerir e executar as atividades relativas à capacitação, à divulgação e à comunicação, interna e externa, relativas ao Confia e à conformidade cooperativa.

O Programa Confia, portanto, está se estruturando a partir dos pressupostos da confiança, da cooperação e da consensualidade, e começa a dar indicativos de

programas/confia/arquivos/2024/2024-09-17_relatorio-teste-procedimentos-confia.pdf>. Acesso em: 14 out. 2024.

²⁹⁴ SECRETARIA ESPECIAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Confia: relatório final do teste de procedimentos.** Disponível em: https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/confia/arquivos/2024/2024-09-17_relatorio-teste-procedimentos-confia.pdf. Acesso em: 14 out 2024.

²⁹⁵ SECRETARIA ESPECIAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Confia: relatório final do teste de procedimentos.** Disponível em: https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/confia/arquivos/2024/2024-09-17_relatorio-teste-procedimentos-confia.pdf. Acesso em: 14 out 2024.

²⁹⁶ SECRETARIA ESPECIAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Confia: relatório final do teste de procedimentos.** Disponível em: https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/confia/arquivos/2024/2024-09-17_relatorio-teste-procedimentos-confia.pdf. Acesso em: 14 out 2024.

que será um importante instrumento na virada cultural, histórica e jurídica do relacionamento fisco-contribuinte.

Outro programa de conformidade cooperativa que a RFB pretende instituir é o Sintonia, que busca fomentar o cumprimento das obrigações tributárias, via incentivos positivos. Ao contrário do Confia, o Sintonia é um programa com maior abrangência, inicialmente voltado para todos os contribuintes pessoa jurídica, exceto Microempreendedores Individuais (MEIs) e órgãos públicos. Os benefícios serão concedidos de forma gradual, como recompensas para os contribuintes que alcançarem melhores classificações nos critérios de conformidade²⁹⁷.

A RFB levará em conta quatro domínios a saber: i. conformidade cadastral; ii. conformidade de pagamentos; iii. apresentação de declarações e escriturações, e iv. a correspondência das informações constantes das declarações e escriturações com a verdade – art. 13 do PL n. 15/2024.

Como o objetivo do Programa Sintonia é promover a conformidade tributária, os critérios de classificação e as fórmulas de cálculo serão divulgados publicamente. Entretanto, a classificação obtida por cada contribuinte, assim como seu desempenho em cada critério, será de conhecimento exclusivo desse, e a classificação poderá ser objeto de revisão, caso o contribuinte solicite ou se identifique algum erro ou inconsistência – §§ 1º a 4º do art. 13 do PL n. 15/2024.

Em um primeiro momento, a RFB oferecerá aos contribuintes com melhor classificação prioridade na análise de pedidos de ressarcimento, restituição ou reembolso, bem como no atendimento eletrônico ou presencial, e preferência para participar de seminários, eventos de capacitação e fóruns consultivos – art. 14 do PL n. 15/2024.

Por fim, destaca-se que os procedimentos de auditoria fiscal, enquanto parte do sistema de controle intensivo, permanecem preservados e continuarão a ser utilizados sempre que houver indicação. Conclui-se, pois, que a Receita Federal

²⁹⁷ BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei n. 15, de 2024. **Institui programas de conformidade tributária e aduaneira no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda e dispõe sobre o devedor contumaz e as condições para fruição de benefícios fiscais.** p. 24. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2384062&filename=PL%2015/202> Acesso em: 3 out. 2024.

buscará, com o Programa Confia, dar pleno cumprimento ao princípio da igualdade de todos perante a lei, tratando de forma desigual os desiguais, ou seja, proporcionando os benefícios aqui referidos, e outros que poderão ser elencados após a consulta pública, para os contribuintes bem classificados quanto ao grau de conformidade, e, no outro lado, realizando os procedimentos administrativos com a aplicação das penalidades previstas em lei para aqueles em situação de desconformidade.

O Sintonia é o programa de conformidade geral da Receita Federal e está ainda em fase de concepção projeto. Claro também é que há urgência em sua implementação, mas tal urgência não pode impedir que a Receita Federal ouça os desejos e angústias do público ao qual o programa é dirigido. Exatamente por esse motivo, espera-se que, em muito breve, seja aberta audiência pública para que o desenho final do Sintonia seja feito²⁹⁸.

O Programa OEA, por sua vez, tem como objetivo fortalecer a segurança da cadeia de suprimentos internacional e estimular o cumprimento voluntário da legislação tributária e aduaneira, por meio de medidas de facilitação do comércio que simplifiquem e agilizem as formalidades e os procedimentos de importação, exportação e trânsito aduaneiro de bens, para os intervenientes que atendam a critérios específicos – art. 15 do PL n. 15/2024.

A adesão ao Programa OEA é voluntária e concedida em caráter precário, contendo o reconhecimento por parte da RFB, de operadores da cadeia de logística internacional que possuem capacidade de gerir riscos relacionados à segurança física de cargas e à conformidade tributária e aduaneira.

O Programa, nesse formato, foi concebido a partir da publicação da Instrução Normativa RFB n. 1.598/2015. A principal finalidade era aumentar a agilidade e a previsibilidade no comércio internacional e fortalecer o nível de confiança nas relações entre os operadores econômicos, a sociedade e a RFB – art. 2º.

O processo de certificação envolve a avaliação do sistema de gestão implementado pelo solicitante, com o objetivo de reduzir os riscos presentes em suas

²⁹⁸ SANTIAGO, Mário José Dehon São Thiago. Programas de conformidade no Brasil: ontem, hoje e amanhã. In: **Normas gerais de prevenção de conflitos, consensualidade e processo administrativo tributário e Código de Defesa dos Contribuintes** / Coord. Regina Helena Costa... [et. al]. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023, p. 227.

operações de comércio exterior, permitindo a obtenção da certificação nas modalidades de segurança e conformidade, e garantindo que o operador atenda aos padrões exigidos para minimizar riscos e assegurar o cumprimento das normas tributárias. Em contrapartida, as empresas certificadas podem aproveitar benefícios que facilitam os procedimentos aduaneiros, tanto no âmbito nacional quanto internacional.

O que se nota a partir dos programas de conformidade cooperativa da RFB – Confia, Sintonia e OEA – é uma tentativa de revisitar os pressupostos de uma atuação que, por muito tempo, foi nota sonante no Órgão, vigiar e punir, como se demonstrou no Capítulo 1, para abrir espaço para contornos desenhados a partir da transformação da relação entre o fisco e os contribuintes, mediante uma abordagem que promove a confiança mútua, a colaboração, e a consensualidade.

O foco passa a ser a orientação, o diálogo e o incentivo positivo, fortalecendo a relação entre a Administração tributária e os contribuintes, especialmente aqueles que demonstram boa governança e integridade fiscal.

O Confia, sendo direcionado a grandes contribuintes, baseia-se na classificação de conformidade tributária, proporcionando benefícios aos mais bem avaliados. Já o Sintonia, mais abrangente, promete recompensar todos os contribuintes, exceto MEIs e órgãos públicos, com incentivos gradativos, conforme seus graus de conformidade. O OEA, por fim, facilita o comércio internacional e assegura a segurança da cadeia. Em todos os programas, a RFB busca fomentar um ambiente de confiança, promovendo a segurança jurídica e o cumprimento das normas, enquanto incentiva boas práticas tributárias.

Após a análise dos instrumentos da autorregularização, da consulta fiscal, da mediação tributária e dos programas de conformidade tributária em âmbito nacional, pode-se verificar a recenticidade das iniciativas em curso, com viés de mudança de paradigma do relacionamento fisco-contribuintes e de prevenção de conflitos tributários. No entanto, ainda assim, foi possível perceber indicativos promissores em mais de uma ótica.

Os mecanismos em questão têm favorecido o fortalecimento da confiança mútua e o estabelecimento de canais de comunicação, permitindo que o contribuinte forneça dados fiscais relevantes e o fisco ofereça diretrizes claras e precisas sobre a

interpretação e aplicação das normas tributárias. Além disso, a conformidade tributária passa a dar evidências de que pode ser menos custosa e uma realidade a um número cada vez maior de contribuintes e o eventual desalinhamento de entendimento entre as partes não precisa necessariamente de anos a fio para ser resolvido desde que Administração tributária e contribuintes trabalhem de maneira colaborativa para encontrar soluções que sejam mutuamente benéficas.

Nada disso obsta que as iniciativas nacionais sejam oxigenadas e, em alguma medida, aperfeiçoadas à luz da experiência internacional, notadamente a italiana. É o que se pretende fazer no capítulo seguinte.

Capítulo III – Dos instrumentos para prevenção de resolução heterônoma e redução de conflitos tributários na Itália

O debate em torno da alta litigiosidade tributária e de mecanismos para conferir uma resposta adequada à prevenção de novas lides no contencioso tributário não é recente na comunidade jurídica internacional.

Desde o século XX, há discussão e tentativa de endereçar essa problemática por um ou outro caminho, a fim de possibilitar uma interação entre a Administração tributária e os contribuintes capaz de propiciar uma melhor compreensão da posição de cada uma das partes e, ao fim, resultar em uma relação mais harmoniosa e perpetuadora.

O intento, na perspectiva do contribuinte, é que seja possível viver em um ambiente no qual seja oferecida transparência, garantida a possibilidade de identificar facilmente seus direitos e obrigações fiscais e, até mesmo, haja economia com a não utilização de recursos que, em outro contexto, seriam utilizados em custos para conformidade tributária ou para litigar em um contencioso.

Para Administração tributária, a intenção é o desenvolvimento de mecanismos que promovam mais consentimento na relação fisco e contribuinte, bem como que permitam maior arrecadação voluntária, sem correr riscos demasiados de não recebimento do crédito de contribuintes inadimplentes ou sem implicar o dispêndio de recursos financeiros com conflitos.

Nesse contexto, começaram a surgir os programas de *cooperative compliance*, privilegiando a colaboração em detrimento do confronto e ancorando-se mais na confiança mútua do que nas obrigações exigíveis, de forma a possibilitar o desenvolvimento de estratégias que encorajem maior transparência, conformidade voluntária por grupos econômicos e maior entendimento a respeito do modo como os grupos operam, tomam decisões e gerenciam o pagamento de seus tributos.

A mediação passou a ser considerada como uma ferramenta capaz de auxiliar contribuinte e fisco na identificação de questões em desacordo e de opções de resolução de potencial desalinhamento durante o procedimento fiscal. Em algumas experiências estrangeiras, acaba sendo realizada no bojo da própria Administração tributária e, em outras, por instituição independente, notadamente na figura do *Tax*

Ombudsman, uma versão especializada do conceito mais geral de Ouvidoria, que historicamente tem sido referida como uma instituição que defende o cidadão.

Na Austrália, é referido como *Inspector-General*, um órgão separado do *Australian Taxation Office*. Nos Estados Unidos, o *Taxpayer Advocate Service*, é uma organização independente dentro do *Internal Revenue Service*. Nos países de língua espanhola, são comumente chamados de *Defensoría del Contribuyente*. No México, a proteção dos direitos dos contribuintes é exercida pela *Procuraduría de la Defensa del Contribuyente* (PRODECON).

Há, portanto, uma diversidade de mecanismos que pode ser objeto de atenção desta pesquisa. Em especial, como delimitado na introdução, serão investigados os ordenamentos jurídicos italiano e espanhol, a fim de identificar e explorar este conjunto desejável de possibilidades, de modo que se apresentem modelos e arranjos que fomentem o debate em torno da prevenção de conflitos tributários, premente, atualmente.

A Itália e a tradição do *civil law* geralmente são vistas como inseparavelmente ligadas por razões históricas e geográficas. O consenso entre historiadores do direito e estudiosos do direito comparado é que a própria tradição do *civil law* teve origem na península italiana. Nem as reformas em várias áreas do direito italiano, por meio de disposições inspiradas pelo direito anglo-americano foram suficientes para alterar a percepção geral da Itália como um país de *civil law*²⁹⁹.

A Constituição da República Italiana vigente foi promulgada em 27 de dezembro de 1947, definindo a República como una e indivisível. Além disso, caracteriza-se por ser rígida no sentido forte enquanto estabelece um procedimento especial de revisão constitucional (art. 138 da Constituição), vedando que uma simples lei ordinária possa modificar a Constituição, mas, é também, em parte, rígida no sentido fortíssimo ou “rígidíssima”, pois a forma republicana não pode ser objeto de revisão nem mesmo por meio de um procedimento especial³⁰⁰.

Quanto ao sistema das fontes do direito italiano e as relações que existem entre as normas, a organização se dá segundo um sistema hierárquico, de forma que uma

²⁹⁹ SCHIOPPA, Antonio Padoa. **A History of Law in Europe: From the Early Middle Ages to the Twentieth Century**. Cambridge-New York: Cambridge University Press, 2017, p. 291.

³⁰⁰ ZAGREBELSKY, Gustavo. Adegamenti e cambiamenti della Costituzione. In **Scritti sulle fonti normative e altri temi di vario diritto in onore di Vezio Crisafulli**, vol. II, Padova: CEDAM, 1985, p. 915-935.

norma, proveniente de uma fonte de hierarquia superior, pode ser modificada apenas por outra norma pertencente ao mesmo nível hierárquico, mas não por uma norma de nível inferior³⁰¹.

As leis ordinárias, aprovadas pelo Parlamento, têm o papel de fonte primária. Embora estejam em um nível inferior às normas constitucionais e, portanto, não possam inovar a Constituição, não podem ser modificadas a não ser por outra lei também aprovada pelo Parlamento. No mesmo status de norma primária, encontram-se duas fontes de direito provenientes do Governo: Decreto-legge e Decreto-legislativi. Os Decretos-legge, permitidos exclusivamente em casos de necessidade e urgência (art. 77, § 2º, da Constituição), são propostos pelo Governo e devem ser apresentados ao Parlamento dentro de cinco dias da sua publicação no Diário Oficial³⁰².

Se o Parlamento os aprovar (isto é, os converter em lei) nos 60 (sessenta) dias seguintes, passam a fazer parte das fontes de normativa primária; caso contrário, expiram, ou seja, deixam de ter eficácia. Os Decreto-legislativi são igualmente formulados pelo Governo (art. 77, § 1º, da Constituição), mas não por iniciativa própria como ocorre com os Decreto-legge. São elaborados segundo as diretrizes de uma lei (lei delegada) aprovada pelo Parlamento e constituem a implementação concreta dessa lei. Um papel hierárquico inferior têm os atos normativos formados pela Administração Pública, de que as Circolares são exemplos³⁰³.

Quanto à forma de Estado, a República da Itália reconhece e promove as autonomias locais; imprime aos serviços prestados pelo Estado a mais ampla descentralização administrativa; adapta os princípios e métodos de sua legislação às exigências da autonomia e da descentralização. Esse princípio descentralizador concretizou-se pela divisão do território estatal em Regiões, Províncias, Cidades Metropolitanas e Comunas. Não obstante, não é adequado afirmar que se trata de uma Federação, tampouco se amolda ao conceito corrente de Estado Unitário. A

³⁰¹ SIMOME, Giulio De. Lo Statuto del contribuente. In: **Normas Gerais de Prevenção de Conflitos, Consensualidade e Processo Administrativo Tributário e Código de Defesa dos Contribuintes** / Coord. Regina Helena Costa... [et. al]. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023, p. 550-551.

³⁰² SIMOME, Giulio De. Lo Statuto del contribuente. In: **Normas Gerais de Prevenção de Conflitos, Consensualidade e Processo Administrativo Tributário e Código de Defesa dos Contribuintes** / Coord. Regina Helena Costa... [et. al]. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023, p. 550-551.

³⁰³ SIMOME, Giulio De. Lo Statuto del contribuente. In: **Normas Gerais de Prevenção de Conflitos, Consensualidade e Processo Administrativo Tributário e Código de Defesa dos Contribuintes** / Coord. Regina Helena Costa... [et. al]. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023, p. 550-551.

descentralização regional italiana configura, portanto, um tipo particular de Estado, que foge à alternativa da divisão clássica³⁰⁴.

Os arts. 114, 119, 120 e 123 da Costituzione estabelecem a competência tributária das Regiões, Províncias, Cidades Metropolitanas e Comunas. Trata-se de disposições genéricas que delegam à lei infraconstitucional a instituição de tributos e a capacidade tributária ativa não os discriminando.

Preveem uma competência legislativa tributária compartilhada entre o Estado central e as Regiões, as quais, a despeito de não serem autônomas a ponto de constituírem-se em Estados, dispõem de receitas tributárias próprias, que podem ser estabelecidas por leis regionais. Essas leis são promulgadas pelas assembleias legislativas das Regiões, devendo harmonizar-se com as normas gerais previstas na legislação nacional.

A capacidade contributiva está prevista no § 1º do art. 53 da Costituzione, que dispõe que todos são obrigados a contribuir para as despesas públicas de acordo com suas capacidades.

As Comunas, as Províncias, as Cidades Metropolitanas e as Regiões possuem autonomia financeira no que tange a receitas e despesas. Têm orçamento próprio e aplicam seus recursos financeiros em conformidade com a Constituição. Além disso, há mecanismos de repartição de receitas tributárias.

Há ainda outros dispositivos que guardam pertinência com o Direito Tributário na Costituzione. O art. 14 trata do direito à inviolabilidade do domicílio dos cidadãos, inclusive em matéria tributária, delegando à lei os termos para a realização de procedimento fiscal. O art. 20 garante a liberdade religiosa, vedando a instituição de tributos sobre os templos. Já o art. 23 prevê a regra da legalidade geral, aplicável também à matéria tributária.

Além disso, o art. 53 aborda o dever de pagar tributos e o princípio da capacidade contributiva. O art. 81 trata da regra da anualidade tributária, proibindo a criação de novos tributos após a aprovação do orçamento anual. O art. 120 proíbe a

³⁰⁴TRIGUEIRO, Oswaldo. A autonomia regional na Itália. **Rev. Dir. Públ. e Ciência Política** – Rio de Janeiro – Vol. 2, n.º I - jul./dez. 1959, p. 187.

tributação discriminatória ou que restrinja a livre circulação de pessoas ou bens entre as regiões ou outras unidades administrativas italianas.

Em termos de organização judiciária, a Itália se organiza como uma república unitária e indivisível. Não obstante se reconheça a autonomia das Regiões, Províncias e Comunas, a justiça é definida em termos nacionais. Quanto à prestação jurisdicional, há uma dualidade de jurisdição. À jurisdição ordinária cabe a tutela dos direitos nas relações entre sujeitos privados e nas causas penais. Já a jurisdição especial reúne a administrativa – a qual compete processar e julgar as ações contra o Poder Público, não incluindo o contencioso fiscal – e a tributária (arts. 5º, 114 e 123 Costituzione).

Pertencem à jurisdição tributária todas as controvérsias que tenham como objeto tributos de qualquer espécie, independentemente de sua denominação, incluindo aqueles regionais, provinciais e municipais (art. 2º do Decreto-legge n. 546, de 31 de dezembro de 1992).

No que toca aos órgãos que compõem a justiça tributária, era dividida entre Comissão Tributária Provincial (*Commissione Tributaria Provinciale*, primeira instância), Comissões Tributárias Regionais (*Commissione Tributaria Regionale*, segunda instância) e Comissão Central (*Commissione Central*, terceira instância). Foram instituídas pela primeira vez pela Lei n. 1830/1864, como órgãos encarregados da verificação do imposto sobre a riqueza móvel. Porém, logo a competência foi estendida também a outros tributos³⁰⁵. Com a reforma do processo tributário que se iniciou em 1992 via Decreto-legge n. 546/1992, foi suprimida a Comissão Tributária Central, que teve até o ano 2000 para resolver registros pendentes.

Houve discussão quanto à natureza jurídica dessas Comissões e se essas faziam parte do Poder Judiciário Italiano. A Corte Constitucional, ao enfrentar o caso, reconheceu que todos os aspectos de uma controvérsia tributária, tanto em relação às questões de verificação de rendimentos quanto às questões de direito, encontravam tutela jurisdicional adequada diante das Comissões, reconhecendo, portanto, as Comissões como órgãos do Poder Judiciário (Sentença n. 287 de 1974).

Outra instituição de relevante papel na justiça tributária italiana é o Conselho da Justiça Tributária – *Consiglio di presidenza della giustizia tributaria*. Instituído pelo

³⁰⁵ SIMONE, Antonio. **Il giudice tributario**: passato, presente e futuro. OCDEC/SAF: Milano, 2014, p. 2.

Decreto-legge n. 545, de 31 de dezembro de 1992, o órgão foi criado para exercer a gestão administrativa e correicional da magistratura tributária.

A Legge n. 130, de 31 de agosto de 2022, alterou a denominação das Comissões Tributárias para Cortes de Justiça Tributária de Primeiro e Segundo Grau (*Corti di Giustizia Tributaria de Primo Grado e di Secondo Grado*), além de ter estabelecido concurso público para ingresso na carreira de magistrado tributário e Seção Específica de Direito Tributário na Corte de Cassação da Itália – instância mais alta do Poder Judiciário a qual compete a uniformização dos entendimentos infraconstitucionais na Itália.

A instituição de uma magistratura tributária de carreira, com estrutura remuneratória e garantias estendidas da magistratura comum aos juízes fiscais, era alteração legislativa que há muito já vinha sendo pautada pela doutrina italiana como medida de elevação da qualidade e da especialização dos julgadores da justiça tributária³⁰⁶.

As Cortes de Justiça Tributária de Primeiro Grau, com sede na capital de cada província, julgam as lides em primeira instância. Já em segundo grau de jurisdição, atuam as Cortes de Justiça Tributária de Segundo Grau, localizadas na capital de cada região (art. 1 do Decreto-legge n. 545/1992).

Os atos suscetíveis a recurso estão previstos no art. 19 do Decreto-legge n. 546/1992, a saber: notificação de lançamento do tributo; atos de natureza sancionatória; ordem administrativa que exige o pagamento do tributo; realização de hipoteca sobre imóveis; apreensão de bens móveis etc.

Vale destacar que uma relevante exclusão da competência das Cortes de Justiça Tributárias encontra-se na parte final do art. 2º do Decreto-legge n. 546/1992, que não lhes confere a atribuição de proceder à execução forçada do crédito tributário. Isso porque, na Itália, a execução fiscal se dá na seara administrativa.

³⁰⁶ BASILAVECCHIA, Massimo. Criticità Dell'attuale Processo Tributario E Nella Composizione Delle Commissioni Tributarie. **Riordiniamo La Giustizia Tributaria**, Anno II, n. 3 bis, 2009, p. 71-73.

A fiscalização tributária é conduzida pela *Agenzia delle Entrate*, com o suporte da *Guardia di Finanza*, conforme o Decreto-legge n. 300, de 30 de julho de 1999, em âmbito central e por unidades equivalentes nas Regiões e Províncias.

A fase de *accertamento* culmina com a emissão de uma ordem administrativa que exige o pagamento do tributo. A *riscossione* refere-se ao pagamento do imposto. O pagamento pode ser efetuado em uma unidade do agente *della riscossione* – banco, agência de correios ou internet.

Caso não ocorra o adimplemento voluntário do tributo, é enviado ao contribuinte a chamada *cartella esattoriale*, concedendo-lhe um prazo de 60 (sessenta) dias para efetuar o pagamento. Em alguns casos, é permitido o parcelamento. Eventuais recursos só poderão ser apresentados em caso de irregularidade na notificação ou no procedimento.

Como estabelece o art. 18 do Decreto-legge n. 546/1992, o processo se inicia com o recurso do sujeito passivo contra o ato impugnado, devendo ser interposto no prazo de 60 (sessenta) dias a partir da respectiva notificação (art. 21 do Decreto-legge n. 546/1992).

Após o desenvolvimento do processo, a sentença é proferida pela Corte de Justiça de Primeiro Grau, podendo ser impugnada mediante *ricorso d'appello* a ser julgado pela respectiva Corte de Justiça de Segundo Grau. A decisão dessa Corte, por sua vez, pode ser contestada via *ricorso per cassazione*, que será julgado pela Corte de Cassação, conforme previsto no art. 111 da Costituzione e no art. 360 do Codice di Procedura Civile.

Não havendo recurso e em caso de inadimplemento do pagamento, o *Agente della Riscossione*, por determinação legal, deve iniciar os procedimentos executivos sobre os bens do contribuinte para a recuperação dos valores não pagos discriminados na *cartella esattoriale*.

Se, após um mês do prazo para recurso, que é de 30 (trinta) dias, o pagamento não for realizado, o próximo passo será a cobrança coercitiva ("*riscossione coattiva*"). Os agentes encarregados enviam uma carta registrada ao interessado e, seis meses depois, iniciam concretamente os procedimentos expropriatórios, podendo hipotecar

o imóvel do devedor, apreender seu veículo por meio de detenção administrativa, apreender bens imóveis e saldo em pecúnia constante de contas bancárias.

Considerando o objetivo da presente pesquisa de examinar formas de prevenção de conflitos tributários, importa dedicar atenção para os *strumenti deflativi del contenzioso* na Itália. O termo conota o conjunto de ferramentas à disposição do contribuinte e do fisco para resolverem seus conflitos, prevenir seu surgimento ou acelerar seu curso. Representam meios adequados para reconciliar os interesses das partes envolvidas³⁰⁷ ou possibilitar o encontro entre o sujeito ativo e passivo do tributo³⁰⁸.

Como se verá a seguir, a saturação e o congestionamento das então Comissões Tributárias criaram terreno fértil para ampla difusão dessas ferramentas.

O legislador percebeu que, no filme da execução da norma tributária, não existia apenas o branco da legitimidade e da atuação da Administração tributária e o negro da ilegitimidade e da ausência de limites à sua atuação, mas estavam presentes inúmeros, se não infinitos, tons de cinza relacionados ao contínuo e ineludível movimento de sombras e luzes que a aplicação da norma tributária implica³⁰⁹.

A abertura do procedimento tributário italiano a instrumentos de redução de conflitos fiscais, *strumenti (ou istituti) deflativi del contenzioso*, remonta aos arts. 40 e 81 do Regolamento n. 506, de 11 de julho 1907. Esses artigos regulavam a possibilidade de o contribuinte intervir no procedimento fiscal por meio de dois institutos: *adesione* e *concordato*. Esses institutos permitiam ajustar a obrigação tributária à capacidade contributiva do contribuinte ao possibilitar que a base de cálculo fosse acordada entre as partes³¹⁰. O art. 81 determinava que quando o agente acordava com o contribuinte, deveria celebrar acordo mediante declaração datada e assinada por ambos.

³⁰⁷ BALDACCI, Chiara. **Il rapporto fisco contribuente tra istituti deflattivi del contenzioso e Cooperative Tax Compliance**. (Tesi in Diritto Tributario) Università Luiss Guido Carli, 2019, p. 4.

³⁰⁸ PERINI, Giovanni Maria. *La conciliazione giudiziale*. (Tesi di Laurea) Università Ca'Foscari Venezia, 2021, p. 2. Disponível em: <<http://hdl.handle.net/10579/18772>>. Acesso em 7 mai. 2024.

³⁰⁹ VERSIGLIONI, Marco. **Accordo e disposizione nel diritto tributario**: contributo allo studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale, Giuffrè, Milano, 2001, p. 440.

³¹⁰ VERSIGLIONI, Marco. **Accordo e disposizione nel diritto tributario**: contributo allo studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale, Giuffrè, Milano, 2001, p. 140.

A preferência do legislador pelas definições acordadas entre fisco e contribuinte também era demonstrada pelo menor ônus sancionatório que recaia sobre este, em caso de celebração de um ajuste de vontades. O art. 24 do Decreto n. 1608, de 17 de setembro de 1931, de fato, limitava as sanções por falta ou declaração inexata de rendimentos quando a avaliação ou a retificação desses fossem definidas mediante acordo antes da intervenção de qualquer decisão das comissões administrativas.

A Legge n. 25, de 11 de janeiro de 1951, significou um retrocesso quanto ao avanço do modelo, pois a possibilidade de acordos entre fisco e contribuinte deixou de estar presente no ordenamento jurídico italiano de maneira ordinária. Anos mais tarde, com a reforma tributária realizada com a Legge n. 825, de 9 de outubro de 1971, o cenário ficou ainda menos propício para o desenvolvimento dos *strumenti deflativi del contenzioso*. O Parlamento forneceu ao Governo a delegação necessária para aproximar o sistema fiscal ao princípio da capacidade contributiva e de progressividade, proclamado mais de vinte anos antes pela Constituição italiana. Limitou-se a determinação consensual com o contribuinte apenas aos *imposte di registro, sulle successioni e sulle donazioni*³¹¹.

Os *strumenti deflativi del contenzioso* foram definitivamente extintos com a reforma de 1973, cujo objetivo era remover a corrupção enraizada que estava presente nos acordos ilícitos entre fisco e contribuinte. Assim, visava-se eliminar qualquer avaliação subjetiva do Administração tributária para alcançar tal objetivo³¹².

Porém, no início dos anos noventa, uma série de alterações legislativas foi incorporada no processo tributário italiano, com o objetivo de reduzir o enorme volume de processos tributários, bem como de aprimorar os direitos e garantias dos contribuintes para equilibrar a balança de poder entre esses e o fisco. Além disso, buscou-se consolidar os princípios da transparência e da eficiência na Administração Pública e aumentar a arrecadação³¹³.

³¹¹ PAOLETTI, Alessandro. **Gli istituti deflattivi del contenzioso tributario**. (Tesi di Laurea) Università Ca'Foscari Venezia, 2020, p. 6. Disponível em: <<http://dspace.unive.it/handle/10579/18067>>. Acesso em 29 abr. 2024.

³¹² PAOLETTI, Alessandro. **Gli istituti deflattivi del contenzioso tributario**. (Tesi di Laurea) Università Ca'Foscari Venezia, 2020, p. 6. Disponível em: <<http://dspace.unive.it/handle/10579/18067>>. Acesso em 29 abr. 2024.

³¹³ AUCEJO, Eva Andrés. **Alternative dispute resolution tax in Italy**. Barcelona: Universitat de Barcelona, 2008, p. 28-30. Disponível em: <<http://hdl.handle.net/2445/124182>>. Acesso em: 19 abr. 2024.

O ponto de partida foi a Legge n. 413, de 30 de dezembro de 1991, que, com o art. 30, estabeleceu princípios e diretrizes que deveriam ser observados pela República na revisão da disciplina e da organização do contencioso tributário, entre os quais a possibilidade de solicitar o exame e a definição preventiva da controvérsia tributária.

A inserção dos *strumenti deflativi del contenzioso* no processo tributário italiano devia-se, assim, à necessidade de reduzir a alta taxa de conflitos em questões tributárias, aumentar a recuperação de tributos não pagos, reduzir as incertezas jurídicas e os processos que tramitam por longo tempo, além de simplificar a atividade administrativa³¹⁴.

A relação entre fisco e contribuinte parecia excessivamente litigiosa devido à desconfiança mútua, característica acentuada pelo nível de evasão fiscal na Itália que, embora não exatamente quantificado ou quantificável, colocava o fisco italiano em uma posição de "agressividade" e desconfiança³¹⁵.

Não se levava em conta que entre o fisco e o contribuinte podiam surgir controvérsias cuja resolução envolvia escolhas avaliativas e exigia competência e preparo que, muitas vezes, faltavam aos juízes tributários – v.g., casos envolvendo preços de transferência e problemas relativos à domicílio dos sujeitos passivos³¹⁶.

Com a evolução do relacionamento colaborativo entre o fisco e o contribuinte, cada vez mais voltado para a transparência, o diálogo e o princípio do contraditório, o contexto mudou. Não foi apenas a abordagem dos órgãos legislativos que apontou para os *strumenti deflativi del contenzioso*, mas também a própria *Agenzia delle Entrate* passou a conferir aos contribuintes tratamento colaborativo, em particular reconhecendo o direito de acesso aos documentos administrativos e da possibilidade de celebrar acordos, integrativos ou substitutivos de atos inicialmente do fisco,

³¹⁴ AUCEJO, Eva Andrés. **Alternative dispute resolution tax in Italy**. Barcelona: Universitat de Barcelona, 2008, p. 33-34. Disponível em: <<http://hdl.handle.net/2445/124182>>. Acesso em: 19 abr. 2024.

³¹⁵ BALDACCI, Chiara. **Il rapporto fisco contribuente tra istituti deflattivi del contenzioso e Cooperative Tax Compliance**. (Tesi in Diritto Tributario) Università Luiss Guido Carli, 2019, p.29-35.

³¹⁶ BALDACCI, Chiara. **Il rapporto fisco contribuente tra istituti deflattivi del contenzioso e Cooperative Tax Compliance**. (Tesi in Diritto Tributario) Università Luiss Guido Carli, 2019, p.29-35.

consciente de que a falta de diálogo tinha ensejado inúmeras situações conflituosas e, portanto, de contencioso³¹⁷.

Nessa ótica, a atividade de fiscalização passou ser qualificada, sobretudo, como instrumento dissuasivo preventivo em um contexto em que o fisco coloca o cidadão como usuário e no centro de sua atenção. O maior envolvimento dos cidadãos permitiu incentivar o recurso aos instrumentos alternativos de resolução em nome do espírito de colaboração, boa-fé e transparência, após o processo de reforma iniciado com a Legge n. 241/1990. Além disso, tornou-se imprescindível o contraditório entre as partes³¹⁸.

Em uma pluralidade de situações e sempre partindo do texto legal, o legislador italiano passou a confiar no consenso a tarefa de implementação da norma jurídica e do equilíbrio dos interesses do fisco e do contribuinte, potencialmente em conflito³¹⁹.

Dessa forma, o Decreto-legge n. 546/1992 previu a possibilidade de acordos entre fisco e contribuinte, tanto em sede administrativa (*accertamento con adesione*) quanto jurisdicional (*conciliazione giudiziale*). A esses instrumentos se somaram a *acquiescenza*, a *mediazione*, *interpello* e *adempimento colaborativo*, de maneira que a figura a seguir sintetiza os dispositivos normativos que previram os instrumentos ora aludidos:

Figura 13 – istituti deflattivi del contenzioso tributario.

Instituto	Previsão
<i>interpello</i>	art. 11 da Legge n. 212, 27 de julho de 200.
<i>acquiescenza</i>	art. 2-quater do Decreto-legge n. 564, de 30 de setembro de 1994.
<i>accertamento con adesione</i>	arts. de 1 a 13 do Decreto-legge n. 218, de 19 de junho de 1997.
<i>mediazione</i>	art. 17-bis do Decreto-legge n. 546, de 31 de dezembro de 1992.
<i>conciliazione giudiziale</i>	arts. 48, 48-bis e 48-ter do Decreto-legge n. 546, de 31 de dezembro de 1992
<i>adempimento colaborativo</i>	art. 3º do Decreto-legge n. 128, de 5 de agosto de 2015

³¹⁷ BALDACCI, Chiara. **Il rapporto fisco contribuente tra istituti deflattivi del contenzioso e Cooperative Tax Compliance.** (Tesi in Diritto Tributario) Università Luiss Guido Carli, 2019, p.29-35.

³¹⁸ PAOLETTI, Alessandro. **Gli istituti deflattivi del contenzioso tributario.** (Tesi di Laurea) Università Ca'Foscari Venezia, 2020, p. 7-8. Disponível em: <<http://dspace.unive.it/handle/10579/18067>>. Acesso em 29 abr. 2024.

³¹⁹ BALDACCI, Chiara. **Il rapporto fisco contribuente tra istituti deflattivi del contenzioso e Cooperative Tax Compliance.** (Tesi in Diritto Tributario) Università Luiss Guido Carli, 2019, p.29-35.

Fonte: elaboração do próprio autor.

A fase pré-contenciosa foi prevista no Decreto-legge n. 218, de 19 de junho de 1997, mesma norma que regulamentou o *accertamento con adesione* e a *conciliazione giudiziale*.

Recebido *avviso di accertamento* ou *avviso di accertamento in RETTIFICA*, o contribuinte pode: declarar concordância e, portanto, não contestar (*acquiescenza*); propor o *accertamento con adesione* ou, finalmente, recorrer (art. 6º do Decreto-legge n. 218/1997).

Outra importante iniciativa de prevenção de conflitos tributários na Itália foi a Legge n. 212, de 27 de julho de 2000. Por meio da referida norma, foi aprovado *Lo Statuto del Contribuente*.

Como já destacado, havia, há muito tempo, a percepção de que existia uma disparidade de posições entre o fisco e o contribuinte. Assim, a referida norma pretendia constituir uma resposta a essas necessidades de maior democratização e, ao mesmo tempo, de maior justiça³²⁰.

A razão de ser deste corpo normativo foi fornecer ao sistema uma disciplina tributária articulada por normas gerais, princípios e diretrizes, para facilitar a interpretação da legislação tributária tanto pelo contribuinte quanto pelo fisco e para coibir comportamentos evasivos (art. 1º).

A Lei tem sido aplicada pelos juízes como uma lei geral destinada a suprir a ausência de um Código Tributário, baseada nos princípios constitucionais de racionalidade, igualdade, imparcialidade, boa-fé, a ser aplicada não apenas na perspectiva do interesse fiscal, mas também nos interesses do contribuinte³²¹.

Os primeiros quatro artigos do *Lo Statuto del contribuente* dirigem-se ao legislador. Estabelecem uma série de regras que devem ser respeitadas pelo Parlamento ao formular leis que envolvam a matéria tributária. Os arts. 5 a 12 do Estatuto dedicam-se a prescrever os comportamentos que o fisco deve adotar em

³²⁰ SIMOME, Giulio De. *Lo Statuto del contribuente*. In: **Normas Gerais de Prevenção de Conflitos, Consensualidade e Processo Administrativo Tributário e Código de Defesa dos Contribuintes** / Coord. Regina Helena Costa... [et. al]. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023, p. 552-553.

³²¹ BALDACCI, Chiara. **Il rapporto fisco contribuente tra istituti deflattivi del contenzioso e Cooperative Tax Compliance**. (Tesi in Diritto Tributario) Università Luiss Guido Carli, 2019, p. 15-19.

relação aos contribuintes. A última e importante novidade introduzida pela norma foi a previsão da figura do *Garante del contribuente*³²².

Como estabelecido pelo art. 13, em cada Região, há um *Garante del contribuente*, nomeado pelo presidente da Corte de Justiça Tributária de segundo grau. Sua função é proteger os direitos do contribuinte, garantir uma relação de confiança entre contribuintes e fisco e atuar: solicitando documentos ou esclarecimentos à Administração tributária competente; fazendo recomendações aos agentes do fisco para a proteção do contribuinte e a melhor organização dos serviços; chamando a atenção do fisco para o cumprimento das normas do Estatuto do Contribuinte; sinalizando os casos de particular relevância em que as disposições vigentes ou os comportamentos da Administração sejam suscetíveis de causar prejuízo aos contribuintes; verificando serviços de informação e assistência ao contribuinte prestados pelo fisco; enviando relatórios semestrais e anuais, com os quais informa o Poder Executivo e o Legislativo sobre o eventual mau funcionamento das Administrações Tributárias.

O Estatuto enfatiza a necessidade de uma verdadeira relação cooperativa entre o Estado e o contribuinte, e o faz explicitamente dentro de seu art. 12, estipulando, que em respeito ao princípio de cooperação entre Administração e contribuinte, após a emissão da cópia do auto de infração, o contribuinte pode comunicar, dentro de 60 (sessenta) dias observações e pedidos que são avaliados pela Administração tributária.

O aviso de verificação não pode ser emitido antes do término do referido prazo, exceto em casos de urgência particular. Com esse dispositivo, o legislador introduziu um contraditório antecipado entre as partes, sempre à luz dos princípios constitucionais dos quais o Estatuto deriva sua razão de ser: igualdade, capacidade contributiva, imparcialidade e boa-fé.

As mudanças ocorridas com a entrada em vigor do Estatuto do Contribuinte foram notáveis. Representaram um progresso importante em direção ao que foi estabelecido como objetivo, vale dizer, garantir uma disciplina tributária escrita por

³²² SIMOME, Giulio De. Lo Statuto del contribuente. In: **Normas Gerais de Prevenção de Conflitos, Consensualidade e Processo Administrativo Tributário e Código de Defesa dos Contribuintes** / Coord. Regina Helena Costa... [et. al]. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023, p. 553-558.

princípios, estável ao longo do tempo, confiável e transparente, e por isso adequada para facilitar, na interpretação, tanto ao contribuinte quanto à Administração tributária e diminuir as desculpas do primeiro ao tentar realizar um comportamento evasivo para um melhor e mais eficaz exercício da autoridade tributária³²³.

Com o Estatuto, foi dado um passo em direção a um relacionamento entre o fisco e o contribuinte mais justo e colaborativo, mas o problema da fragmentação e heterogeneidade da legislação tributária não foi realmente resolvido.

Não por acaso, a Legge n. 111, de 9 de agosto de 2023, intitulada *Delega al Governo per la riforma fiscale* tem o condão de iniciar processo de unificação das normas tributárias em um código único. Trata-se, ainda, de iniciativa que visa causar um impacto cultural significativo na relação entre fisco e contribuinte, com o objetivo de torná-la mais amigável, colaborativa e confiável.

Vale o registro da alínea a do art. 19 da mencionada Lei, a qual estabelece que, para a revisão da disciplina e organização do contencioso tributário, o Governo deve realizar a reforma tributária italiana em harmonia com os aludidos institutos aqui exaustivamente analisados.

Feitas essas considerações para situar o contexto italiano de prevenção de conflitos tributários, passa-se a examinar cada um dos *strumenti deflattivi del contenzioso*.

3.1 Acquiescenza

A *acquiescenza* é uma ausência de objeção pelo contribuinte, de modo que ele concorda em agir nos termos propostos pelo fisco, obtendo assim uma redução de sanções. Leva em consideração a onerosidade do litígio. Os contribuintes que recebem notificação de potencial infração baseada em dados e avaliações difíceis de contestar têm a oportunidade, se renunciarem a apresentar recurso, de obter uma redução das sanções. A aceitação do ato implica a redução para 1/3 das sanções administrativas impostas.

³²³ BALDACCI, Chiara. **Il rapporto fisco contribuente tra istituti deflattivi del contenzioso e Cooperative Tax Compliance.** (Tesi in Diritto Tributario) Università Luiss Guido Carli, 2019, p. 15-19.

Em matéria tributária, a *acquiescenza* se materializa na escolha de renúncia ao recurso por parte do contribuinte em troca de um regime sancionatório mais favorável. O contribuinte, em todos aqueles casos em que está bem ciente de não possuir elementos suficientes para sustentar um recurso perante o juiz tributário, pode utilizar esse instrumento, vendo reduzidas as sanções que seriam imputadas a ele em um terço. A Administração tributária, por outro lado, está disposta a renunciar parcialmente à sua reivindicação, apenas para evitar o contencioso tributário acompanhado de custo, tempo e incerteza que lhes são inerentes.

Analisando o ordenamento jurídico brasileiro à luz do italiano, nota-se que não há figura jurídica idêntica à *acquiescenza*. No entanto, é possível identificar alguma semelhança com a autorregularização. Ambos os institutos se encontram em um contexto de necessidade de modernização das Administrações Tributárias e de promoção de uma cultura de conformidade.

Outro ponto em comum entre os dois mecanismos é o incentivo à prevenção de conflitos. Ambos possibilitam algum grau de redução da conflituosidade ao oferecer vantagens aos contribuintes que optam pela regularização voluntária ou pela aceitação das autuações fiscais.

A autorregularização tributária brasileira configura-se como meio pelo qual o fisco orienta os contribuintes na identificação e correção voluntária de inconsistências ou omissões em suas declarações fiscais. Busca-se fomentar a conformidade tributária, permitindo a retificação de informações sem a imediata aplicação de penalidades decorrentes de autuações fiscais. Além disso, está vinculada ao cumprimento de prazos estipulados em avisos específicos, incentivando o contribuinte a corrigir eventuais divergências antes da instauração de procedimentos fiscalizatórios.

Na Itália, a *acquiescenza* representa a possibilidade de o contribuinte assentir com o fisco após notificação de infração fiscal. Baseia-se na renúncia à judicialização da autuação em troca de benefícios sancionatórios. O contribuinte, ao analisar a eventual dificuldade de se insurgir contra a avaliação fiscal e demonstrar os equívocos da autoridade fiscal, opta por uma solução menos onerosa e mais célere, obtendo a redução das sanções para um terço do valor original.

Há, entretanto, diferenças significativas. A autorregularização enfatiza a correção de informações declaradas pelo próprio contribuinte, antes mesmo de um procedimento de fiscalização. A *acquiescenza*, por outro lado, ocorre após a notificação de uma infração fiscal já identificada pelo fisco, mitigando os efeitos de uma autuação já efetivada.

A autorregularização está alinhada com os princípios da confiança mútua, da cooperação e da boa-fé e a *acquiescenza* concretiza os princípios da economia processual e da segurança jurídica, fundamentais no sistema tributário italiano.

3.2 Interpello

O *interpello* consiste no pedido que o contribuinte apresenta à Administração tributária antes de realizar uma ação relevante sob o ponto de vista fiscal, com o objetivo de obter esclarecimentos sobre a interpretação ou a aplicação, ou não, de normas legais relacionadas aos tributos. Vale destacar que a resposta do fisco não vincula nem o contribuinte, que pode adotar o comportamento que considera legítimo, submetendo-se ao risco de notificações fiscais, as quais serão resolvidas apenas em sede de contencioso, nem a Administração, que no futuro poderá mudar de orientação (neste caso, sem a aplicação de sanções, tendo o contribuinte seguido as indicações provenientes do fisco) – o que pode, ainda assim, levar ao surgimento de uma nova discussão³²⁴.

O instituto em questão teve sua aplicação ampliada para todos os tributos com a previsão do art. 11 do *Statuto del contribuente*, e não só os administrados pela *Agenzia*. Assim, o *interpello* passou a ser cabível perante as *Agenzie* que administram os tributos locais das regiões e províncias.

O aludido Estatuto dispõe ainda que a apresentação dos pedidos de *interpello* não afeta os prazos previstos pelas normas tributárias, sejam decadenciais, sejam de interrupção ou suspensão dos prazos de prescrição. Deve o fisco oferecer resposta dentro de 90 (noventa) dias após a apresentação do pedido. A ausência de resposta materializa o assentimento da Administração com o deduzido no *interpello* e, assim, o

³²⁴ PAOLETTI, Alessandro. *Gli istituti deflattivi del contenzioso tributario*. (Tesi di Laurea) Università Ca' Foscari Venezia, 2020, p. 41. Disponível em: <<http://dspace.unive.it/handle/10579/18067>>. Acesso em 29 abr. 2024.

contribuinte pode legitimamente considerar que seu pedido foi aceito e os atos, mesmo com conteúdo impositivo ou sancionatório diferentes da resposta, são nulos, conforme o art. 11, parágrafo 3°.

O pedido de *interpello* é inadmissível, de acordo com o art. 5 do Decreto-legge n. 156, de 24 de setembro de 2015, quando: i. os pedidos são desprovidos de dados que identificam o contribuinte e da situação para a qual se deseja solicitar a opinião da Administração; ii. os pedidos são apresentados depois do vencimento dos prazos para a apresentação de declarações ou para o cumprimento de obrigações tributárias referentes à situação em questão; iii. não existem incertezas sobre a interpretação da norma; iv. o pedido refere-se às mesmas situações sobre as quais o contribuinte já obteve uma resposta; v. os pedidos versem sobre questões sobre as quais já foram iniciadas procedimento de fiscalização na data de apresentação do pedido e o contribuinte tem conhecimento formal disso.

De acordo com a *Circolare Agenzia della Entrate n. 50/E del 2001*, na presença de uma causa de inadmissibilidade, o pedido não produz os efeitos da consulta e o eventual silêncio do fisco não pode ser considerado como aceitação implícita da solução professada pelo contribuinte³²⁵.

A declaração de inadmissibilidade ou eventual resposta da *Agenzia* não são impugnáveis perante a Corte de Justiça Tributária.

O *interpello* é uma figura jurídica que muito se assemelha à consulta fiscal presente no ordenamento jurídico brasileiro. Ambos os institutos buscam elucidar dúvidas sobre situações concretas quanto à interpretação e aplicação de normas fiscais e aduaneiras, conferindo ao contribuinte maior cognoscibilidade, calculabilidade e confiabilidade das normas tributárias. Visam reduzir a insegurança jurídica e prevenir conflitos entre fisco e contribuinte, promovem a conformidade fiscal voluntária e evitam a ocorrência de infrações involuntárias, ao possibilitar que o contribuinte conheça antecipadamente a interpretação oficial das normas tributárias.

Existem, não obstante, diferenças significativas na forma como cada instrumento opera. A consulta fiscal possui efeito vinculante para o fisco em relação

325

Disponível

em:

<https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/documents/20143/240725/Circolare+50e_Cir50e_011010.pdf/9ddd72b5-7874-179e-eff4-07bac9fc666c>. Acesso em: 31 mai. 2024.

ao consulente. Já o interpelo não vincula nem o contribuinte nem a Administração tributária de forma absoluta.

Outra distinção relevante reside nos efeitos da ausência de resposta por parte do fisco. No Brasil, o silêncio administrativo não gera qualquer efeito e o contribuinte permanece na incerteza até que a consulta seja efetivamente respondida. Esse cenário desestimula o uso da consulta fiscal, além de prolongar a incerteza jurídica.

Na Itália, o silêncio da Administração após o prazo de 90 (noventa) dias é interpretado como assentimento tácito ao pedido, considerando o entendimento do contribuinte como aceito, ao menos temporariamente, o que lhe confere mais confiança e segurança jurídica, permitindo agir conforme seu entendimento sem receio de futuras autuações contraditórias, ante a complexidade do sistema tributário, até que o fisco venha a lhe responder.

Vale ressaltar que a adoção dos efeitos do silêncio administrativo não subtrai da Administração tributária seu papel fiscalizador. Mesmo com a aceitação tácita, o fisco mantém a prerrogativa de rever suas posições e de exarar seu entendimento ainda que em sentido diverso do apresentado pelo contribuinte, desde que respeitados os princípios da boa-fé e da segurança jurídica e comunicados, não podendo retroagir em prejuízo do contribuinte.

Interessa notar que, no Brasil, a discussão sobre os eventuais efeitos jurídicos do silêncio da Administração não é nova, podendo ser expressa a partir de quatro passos. O primeiro deles representa a consagração do dever de decidir, a espelhar uma garantia fundamental à decisão administrativa a partir do direito de petição, estampado no inciso XXXIV do art. 5º da CRFB/1988, e da garantia fundamental da duração razoável do processo, inciso LXXVII do mesmo artigo. O segundo passo envolve a elaboração de técnicas de transferência do dever de decidir. O terceiro, a difusão de regras esparsas que conferem efeito positivo ao silêncio, gerando a aprovação tácita em algumas situações. E, finalmente, o quarto passo, que consiste na incorporação da “aprovação tácita” com o um instituto do direito administrativo geral após a edição da Lei de Liberdade Econômica³²⁶.

³²⁶ MARRARA, Thiago. **Administração que cala consente?** Dever de decidir, silêncio administrativo e aprovação tácita. RDDA, vol 8, n.1, 2021, p. 22-23.

No plano dogmático do direito brasileiro, na ausência de uma norma jurídica que atribua efeitos explícitos à omissão administrativa, não é possível deduzir qualquer declaração de direito do cidadão. O silêncio administrativo ocorre apenas quando há previsão normativa expressa na legislação para substituir a decisão ou declaração omitida pela Administração. Não é uma mera omissão, mas sim uma omissão qualificada, caracterizada pela violação do dever de decidir, configurando-se como fato antijurídico, ensejador efeitos definidos. Em suma, onde há silêncio administrativo, há uma omissão contrária à lei, mas acompanhada de uma medida substitutiva que mitiga ou supera o estado de indefinição decisória³²⁷.

A lei pode estabelecer uma ficção concessória, denegatória ou delegatória para o pedido feito pelo cidadão, caso se esgotem os prazos para a emissão de uma decisão administrativa. A ficção concessória é conhecida como silêncio positivo, enquanto a denegatória e a delegatória são chamadas de silêncio negativo e de silêncio translativo. O silêncio positivo é a aceitação tácita do pedido do particular, atuando como efeito material do deferimento do pedido. O silêncio negativo consiste na recusa do pedido sem resposta expressa da Administração Pública, substituindo o ato formal de indeferimento e permitindo ao interessado apresentar recurso. Já o silêncio translativo é compreendido como a transferência do dever de decidir a uma outra autoridade administrativa³²⁸.

Nos últimos anos, especialmente após o inciso IX do artigo 3º da Lei n. 13.874/2019 "Lei da Liberdade Econômica", o silêncio positivo ampliou o seu alcance como técnica de aceleração do processo administrativo³²⁹.

Portanto, verifica-se que a atribuição do silêncio positivo, incorporando a aprovação tácita do pedido do contribuinte no procedimento de consulta fiscal, é compatível com o ordenamento jurídico brasileiro, sendo necessária a edição de norma jurídica prevendo tal possibilidade.

³²⁷ MODESTO, Paulo. **Silêncio administrativo positivo, negativo e translativo**: a omissão estatal formal em tempos de crise. *Colunistas*, 2016, n. 317, edição online. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com.br/colunistas/paulo-modesto/silencio-administrativo-positivo-negativo-e-translativo--a-omissao-estatal-formal-em-tempos-de-crise>>. Acesso em: 27 out 2024.

³²⁸ MARRARA, Thiago. **Administração que cala consente?** Dever de decidir, silêncio administrativo e aprovação tácita. *RDDA*, vol 8, n.1, 2021, p. 32-35.

³²⁹ MARRARA, Thiago. **Administração que cala consente?** Dever de decidir, silêncio administrativo e aprovação tácita. *RDDA*, vol 8, n.1, 2021, p. 32-35.

Ainda quanto ao prazo, adotar um prazo definido de 90 (noventa) dias para a resposta à consulta fiscal no Brasil seria uma medida de bom tom. Primeiro, alinharia o procedimento às práticas internacionais e às necessidades dos contribuintes, que operam em um ambiente econômico dinâmico e não podem esperar indefinidamente por uma orientação fiscal. Segundo, promoveria maior eficiência na Administração tributária, incentivando a celeridade e a organização interna para atender às demandas dentro do prazo estipulado.

Ademais, vale pontuar que ambos os instrumentos carecem de mecanismos mais efetivos de diálogo e participação do contribuinte no processo decisório. No Brasil e na Itália, a falta de oportunidade para o contribuinte corrigir ou complementar informações antes da decretação de ineficácia da consulta limita o potencial colaborativo desses institutos.

Mesmo em situações não contenciosas, possibilitar procedimentos mais participativos e dialógicos pode fortalecer a relação entre fisco e contribuinte. O sucesso de instrumentos preventivos de conflitos depende não apenas de sua previsão legal, mas também da postura cooperativa das Administrações Tributárias e de uma cultura institucional que valorize o diálogo, a transparência e a confiança mútua.

3.3 Accertamento con adesione

O *accertamento con adesione* também é outro instituto previsto da fase pré-contenciosa, mas, ao contrário da *acquiescenza*, entre fisco e contribuinte há um contraditório para determinar a obrigação tributária. Normalmente, realizado uma vez notificado o *avviso di accertamento* ou *avviso di accertamento in RETTIFICA*. No entanto, também pode ocorrer antes dessa etapa, inclusive no curso de um processo administrativo, desde que o contribuinte não judicialize a controvérsia. (arts. 1º e 2º do Decreto-legge n. 218/1997).

É uma figura de natureza preventiva característica do processo tributário italiano, pelo qual fisco e o contribuinte celebram acordo sobre a determinação do crédito tributário, sabendo-se que não podem ser discutidos aqueles elementos constitutivos da dívida sobre os quais a Administração tem provas factuais e certas

sobre seu volume e montante, nem sobre a alíquota e elementos essenciais do tributo previstos por lei (art. 2º do Decreto-legge n. 218/1997).

Desde a data de apresentação do pedido de *accertamento*, os prazos são suspensos por um período de 90 (noventa) dias, tanto para um eventual recurso quanto para o pagamento dos tributos avaliados. Também é realizada a inscrição provisória no rol dos tributos avaliados pelo escritório (art. 6º do Decreto-legge n. 218/1997).

Para a celebração do acordo, pode ser necessário mais de um encontro, devendo ser elaborada uma ata sucinta na qual serão indicados os motivos e a documentação fornecida pelo contribuinte. O fisco não é obrigado, em nenhum caso, a concordar com o *accertamento con adesione*, se não houver elementos suficientes fornecidos pelo contribuinte para fundamentar sua pretensão.

Se um acordo não for celebrado, nada impede o contribuinte de judicializar a questão. No entanto, se as partes chegarem a uma solução consensual, o ajuste de vontades é formalizado por escrito no chamado *atto di accertamento con adesione*, assinado pelo fisco e pelo contribuinte, o que possibilita ao contribuinte usufruir de uma redução das sanções administrativas, que serão devidas na proporção de 1/3 do mínimo previsto pela lei (art. 7º do Decreto-legge n. 218/1997).

O *accertamento con adesione* tem suas origens no então chamado *concordato*, que era previsto na Lei de Consolidação dos Impostos Diretos de 1958. Com a reforma tributária de 1973, o instituto foi praticamente abolido, substituído por procedimentos de determinação da obrigação tributária completamente vinculados. Na prática, essa mudança gerou efeitos adversos, acirrando a litigiosidade entre o fisco e o contribuinte devido aos requisitos formais impostos, sob a justificativa de combate à elusão fiscal. Em 1992, com o Decreto-legge n. 546/1992, o *concordato* ganhou nova roupagem, o *accertamento con adesione*, com escopo de aplicação mais amplo³³⁰.

O *concordato di massa* consistia em uma proposta unilateral do fisco a muitos contribuintes realizada após o *avviso di accertamento*. Enquanto o *accertamento con adesione* se aplica a casos individuais, detalhando cada aspecto fiscal relevante do contribuinte, o *concordato di massa* era aplicável de forma mais ampla, geralmente

³³⁰ AUCEJO, Eva Andrés. *Alternative dispute resolution tax in Italy*. Barcelona: Universitat de Barcelona, 2008, p. 39-41. Disponível em: <<http://hdl.handle.net/2445/124182>>. Acesso em: 19 abr. 2024.

abrangendo grande número de contribuintes, com o objetivo de resolver rapidamente grandes volumes de casos fiscais pendentes³³¹.

São competentes para realização do *accertamento con adesione* as Administrações Tributárias cujas circunscrições incluem o domicílio fiscal do contribuinte (art. 4º do Decreto-legge n. 218/1997).

A organização das Administrações Tributárias é disciplinada pelo Decreto-legge n. 300, de 30 de julho de 1999, que instituiu a *Agenzia delle Entrate* (Administração tributária Central) e das *Agenzias* (Administrações Tributárias Regionais e Provinciais), presentes em todas as províncias italianas. Suas competências incluem gestão, avaliação, arrecadação, tratamento de conflitos, assistência ao contribuinte e informação.

A fase final do procedimento de *accertamento con adesione* é realizada nas seguintes duas etapas: redação do *atto di accertamento* e aperfeiçoamento do acordo mediante o pagamento da soma acordada (arts. 7º, 8º e 9º do Decreto-legge n. 218/1997).

Deve-se enfatizar a exigência de motivação para o *atto di accertamento con adesione* realizado. Seu objetivo não é apenas permitir que o contribuinte tome conhecimento de possíveis erros de fato e de direito cometidos no procedimento fiscal, mas também informar e esclarecer os fundamentos do acordo, especialmente quando esse diverge do originalmente notificado. Em resumo, trata-se de tornar transparente os motivos que levaram o fisco a reformular o crédito tributário, de modo a evitar qualquer arbitrariedade administrativa.

Os efeitos do *accertamento con adesione* são: i. impossibilidade de levar a juízo o acordo; ii. redução sancionatória em decorrência de infração fiscal; e iii. extinção da punibilidade em caso de infrações penal específicas.

Uma vez celebrado o *accertamento con adesione*, o acordo não é modificável, a menos que ocorram circunstâncias especiais. Nesse sentido, o contribuinte não pode reabrir eventual discussão quanto às circunstâncias ensejadoras do ato de

³³¹ AUCEJO, Eva Andrés. **Alternative dispute resolution tax in Italy**. Barcelona: Universitat de Barcelona, 2008, p. 43-44. Disponível em: <<http://hdl.handle.net/2445/124182>>. Acesso em: 19 abr. 2024.

adesão. O fisco não está autorizado a integrar ou modificar o acordo por um novo procedimento fiscal.

Quanto à extinção da punibilidade em caso de infrações penais específicas, o art. 13 do Decreto-legge n. 74, de 10 de março de 2000, prevê que os crimes de *omesso versamento di ritenute dovute o certificate*, de *omesso versamento di IVA* e de *indebita compensazione* não são puníveis se as dívidas tributárias, incluindo sanções administrativas e juros, tiverem sido extintas mediante pagamento integral dos montantes devidos, ou tiverem sido objeto de algum dos *strumenti deflativi del contenzioso*.

Em termos de funcionalidade do instituto, embora o Brasil não possua um mecanismo idêntico, o projeto Receita Consenso apresenta alguma semelhança.

O *accertamento con adesione* é um procedimento de natureza preventiva, característico do processo tributário italiano, que permite ao contribuinte e à administração tributária chegarem a um acordo sobre a determinação do crédito tributário, envolvendo um contraditório efetivo entre as partes, possibilitando debates e ajustes antes da formalização do acordo. O Receita Consenso é uma iniciativa que busca promover a resolução consensual de conflitos tributários, porém não possui a mesma abrangência, dado que é restrito para grandes contribuintes e, dentre esses, aquele que possui melhor classificação no Programa Confia. Ademais, não tem espaço para redução de sanção ou montante do tributo.

Analisando a compatibilidade jurídica do *accertamento con adesione* com o ordenamento brasileiro, não se verifica óbice para sua eventual importação.

Uma aparente incompatibilidade da importação de um instituto tal como o *accertamento* para o ordenamento jurídico brasileiro que poderia ser sustentada é a compreensão do lançamento tributário como ato administrativo com vinculação plena e absoluta.

O lançamento, nessa perspectiva, se apresenta como espécie de ato com todos os seus elementos determinados pela lei, sem liberdade para a autoridade administrativa decidir se o pratica ou não, nem para modificar seus elementos, porque, em tese, a legislação tributária prevê todos os elementos necessários à subsunção da lei ao caso concreto.

Assim, ao celebrar um acordo nas características de um *accertamento*, o fisco estaria realizando um ajuste discricionário na prática do lançamento tributário, o que o ordenamento jurídico brasileiro não permite. Mas, como dito, trata-se de uma mera aparente incompatibilidade.

Essa discussão decorre de uma clássica divisão dos atos administrativos em vinculados e discricionários. Um ato vinculado ocorre quando a lei já determina completamente qual é a única conduta possível para o administrador em uma situação específica. Nesses casos, a legislação deveria ser absolutamente precisa para não gerar dúvidas sobre seu reconhecimento de forma objetiva. Por outro lado, o ato discricionário se aplica quando o ordenamento jurídico permite ao agente público um espaço de liberdade, no qual pode fazer uma avaliação subjetiva sobre a melhor forma de proceder no caso concreto, a fim de atender ao interesse público³³².

O CTN incorporou essa classificação. Publicado durante o período do Estado Social de Direito – e, portanto, influenciado pela compreensão da época de legalidade como uma vinculação negativa à lei – o Código reflete uma nítida separação entre atos vinculados e discricionários³³³.

São exemplos que denotam essa incorporação os arts. 3º e 142, parágrafo único, do CTN. O art. 3º diz ser plenamente vinculada a atividade administrativa de cobrança de tributo, permitindo inferir a conclusão extensiva de que não se pode admitir nenhuma margem de discricionariedade para que a autoridade administrativa formule juízos de valor ou avalie a conveniência e oportunidade de seu ato. O parágrafo único do art. 142 diz que atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória.

Para evitar interpretações generalistas, é essencial esclarecer o conteúdo desses dispositivos legais, para permitir, em sequência, o reconhecimento e o aprofundamento da discricionariedade no Direito Tributário. Referem-se à definição conceitual e à obrigação de cobrança, vale dizer, destacam que os elementos essenciais da obrigação devem estar estabelecidos em lei em sentido estrito

³³² DI PIETRO, Maria Sylvania. **Discricionariedade administrativa na Constituição de 1988**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 66-67.

³³³ POLIZELLI, Victor Borges. **Contratos fiscais: viabilidade e limites no contexto do Direito Tributário brasileiro**. Tese de doutorado em Direito. Universidade de São Paulo, 2013, p. 81. Disponível em: <<https://teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-09082017-102447/pt-br.php>>. Acesso em 30 out. 2024.

(determinação conceitual) e que o fisco, ao identificar na realidade os fatos hipoteticamente descritos na norma, deve aplicar a lei ao caso concreto. Isso significa que o administrador público não pode julgar a conveniência ou oportunidade da conduta (obrigação de cobrança)³³⁴. Em suma, uma vez verificado o surgimento da obrigação tributária, o Fisco é obrigado a proceder à sua quantificação e informar o contribuinte sobre a constituição do crédito tributário.

A existência dessas exigências no Direito Tributário não implica uma eliminação das margens de apreciação na atividade administrativa de lançamento tributário. A determinação conceitual não equivale a uma precisão absoluta. A norma jurídica tributária é altamente técnica e faz uso de conceitos indeterminados, cláusulas gerais e outros mecanismos que conferem margens de apreciação, buscando adaptar-se à complexidade da realidade que regula. Tampouco a *obrigação de cobrança* é absoluta. O próprio CTN e a CRFB/1988 conferem aberturas para que o Poder Legislativo formule regras para permitir a disponibilidade do crédito tributário. É ilusório pensar que uma atuação impositiva e unilateral da autoridade administrativa sempre resultará na melhor solução³³⁵.

Conforme já mencionado no Item 1.3 A face jurídica da relação fisco e o contribuinte, a transição para o Estado Democrático de Direito e a constitucionalização dos Direitos Civil e Administrativo inseriram os princípios jurídicos no centro das discussões. Disso resultou, por exemplo, que a atuação estatal deve se vincular ao Direito como um todo – princípio da juridicidade.

Nesse contexto, a ideia de que a atuação administrativa é completamente vinculada à lei é questionável. É difícil conceber uma situação em que a legislação regule de forma absoluta e exaustiva todos os aspectos de uma determinada conduta e, ainda que isso ocorra, se levanta a dúvida se a autoridade administrativa não deveria, diante de um caso específico, avaliar previamente a conveniência e a oportunidade de realizar ou não o ato considerado vinculado, já que princípios preponderantes aplicáveis ao caso podem sinalizar pela inconveniência ou

³³⁴ POLIZELLI, Victor Borges. **Contratos fiscais: viabilidade e limites no contexto do Direito Tributário brasileiro**. Tese de doutorado em Direito. Universidade de São Paulo, 2013, p. 86. Disponível em: <<https://teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-09082017-102447/pt-br.php>>. Acesso em 30 out. 2024.

³³⁵ POLIZELLI, Victor Borges. **Contratos fiscais: viabilidade e limites no contexto do Direito Tributário brasileiro**. Tese de doutorado em Direito. Universidade de São Paulo, 2013, p. 87-88. Disponível em: <<https://teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-09082017-102447/pt-br.php>>. Acesso em 30 out. 2024.

inoportunidade do ato. Dessa forma, haveria uma certa dose de discricionariedade até mesmo nos atos vinculados, pois a autoridade administrativa sempre pode considerar a conveniência, a oportunidade, a justiça, a razoabilidade etc. de cada procedimento estatal. Por consequência, se tem deixado de lado o extremismo e a rigidez das expressões "ato vinculado" e "ato discricionário", pois essa simplificação terminológica dificulta a análise da discricionariedade como um fenômeno que se manifesta em diferentes níveis³³⁶.

Há, portanto, margens de liberdade conferidas à autoridade administrativa para dispor do crédito tributário, permitindo-se a discussão, negociação e contratação de determinados elementos da obrigação tributária com o contribuinte, afastando-se a incerteza a seu respeito e garantindo maior eficiência da atuação administrativa³³⁷.

Não se está falando de discricionariedade do fisco enquanto oportunidade e conveniência na prática de um ato, ou, ainda, de qual conduta adotar dentro de uma série de alternativas possíveis, mas sim de uma particular forma de liberdade de atuação do administrador, qual seja, aquela que confere ao agente da Administração tributária margem de apreciação seja para concretizar conceitos fluídos, imprecisos e ambíguos que tenham sido utilizados pela norma seja para preencher lacunas mediante processo de interpretação do Direito³³⁸.

Esse contexto de concretização dos espaços de apreciação não deve necessariamente ser exercido pelo fisco de modo unilateral e impositivo e, com isso, se sujeitar ao risco de formular uma pretensão que será resistida e resultará em conflitos. A Administração tributária pode, portanto, realizar atos dialogados e consensuais, em comum acordo com o contribuinte, a fim de realizar o lançamento

³³⁶ POLIZELLI, Victor Borges. **Contratos fiscais**: viabilidade e limites no contexto do Direito Tributário brasileiro. Tese de doutorado em Direito. Universidade de São Paulo, 2013, p. 82. Disponível em: <<https://teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-09082017-102447/pt-br.php>>. Acesso em 30 out. 2024.

³³⁷ POLIZELLI, Victor Borges. **Contratos fiscais**: viabilidade e limites no contexto do Direito Tributário brasileiro. Tese de doutorado em Direito. Universidade de São Paulo, 2013, p. 84. Disponível em: <<https://teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-09082017-102447/pt-br.php>>. Acesso em 30 out. 2024.

³³⁸ POLIZELLI, Victor Borges. **Contratos fiscais**: viabilidade e limites no contexto do Direito Tributário brasileiro. Tese de doutorado em Direito. Universidade de São Paulo, 2013, p. 90. Disponível em: <<https://teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-09082017-102447/pt-br.php>>. Acesso em 30 out. 2024.

tributário, eliminando as incertezas presentes na determinação do conteúdo da norma tributária e na definição do valor de tributo devido³³⁹.

São os denominados acordos de fixação, dos quais o *accertamento con adesione* faz parte, que podem ser realizados durante a fase de fiscalização e que permitem eliminar a incerteza, gerando segurança jurídica para as duas partes, ao limitar o direito de impugnação do contribuinte e o poder revisional do fisco³⁴⁰.

Acordos dessa natureza podem ser celebrados contemplando todas as etapas do lançamento tributário: i. a identificação da norma aplicável ao caso; ii. o levantamento dos pressupostos de fato; iii. a determinação da matéria tributável; e iv. a liquidação do tributo. Isso porque a determinação conceitual é um ideal inatingível e se vê amenizada pela presença de conceitos indeterminados e cláusulas gerais na legislação. Já a obrigação de cobrança aponta para o ato de aplicar a norma aos fatos, mas antes que isso ocorra a autoridade administrativa deverá passar pelas etapas descritas acima, comportando margens de apreciação e de conformação que podem ser implementadas com participação e interferência direta do contribuinte³⁴¹.

A realização de um acordo entre fisco e contribuinte com relação a determinadas incertezas na apuração do tributo devido tem como principal objetivo eliminar possíveis controvérsias na sua determinação, funcionando como um ato preparatório do lançamento, no espaço conferido à realização da margem de apreciação do agente da Administração tributária, do que se extrai que a importação de um instituto tal como o *accertamento con adesione* é, assim, juridicamente possível para o ordenamento pátrio, não sendo a compreensão do lançamento tributário como ato administrativo com vinculação plena e absoluta óbice para tanto.

Como dito, no sistema tributário brasileiro, a Administração tributária está vinculada aos termos da lei. No entanto, é importante ressaltar que a adoção do *accertamento con adesione* não implicaria em violação à aludida vinculação do fisco

³³⁹ POLIZELLI, Victor Borges. **Contratos fiscais**: viabilidade e limites no contexto do Direito Tributário brasileiro. Tese de doutorado em Direito. Universidade de São Paulo, 2013, p. 124. Disponível em: <<https://teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-09082017-102447/pt-br.php>>. Acesso em 30 out. 2024.

³⁴⁰ POLIZELLI, Victor Borges. **Contratos fiscais**: viabilidade e limites no contexto do Direito Tributário brasileiro. Tese de doutorado em Direito. Universidade de São Paulo, 2013, p. 118-119. Disponível em: <<https://teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-09082017-102447/pt-br.php>>. Acesso em 30 out. 2024.

³⁴¹ POLIZELLI, Victor Borges. **Contratos fiscais**: viabilidade e limites no contexto do Direito Tributário brasileiro. Tese de doutorado em Direito. Universidade de São Paulo, 2013, p. 126. Disponível em: <<https://teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-09082017-102447/pt-br.php>>. Acesso em 30 out. 2024.

prevista no CTN. A Administração tributária continuaria a atuar de acordo com a lei, mas agora com a possibilidade de estabelecer acordos sobre a interpretação e aplicação das normas, dentro dos limites legais. Essa margem de apreciação não significa desrespeito ao princípio da legalidade, mas sim um reconhecimento da complexidade das relações tributárias modernas e da necessidade de soluções mais eficientes. Trata-se, em suma, de uma aplicação consensual e antecipada da norma tributária aplicável ao caso concreto, em situações de relativa incerteza.

Ademais, o instituto não fere o princípio da inquisitorialidade, uma vez que o procedimento não elimina o poder-dever do fisco de fiscalizar e apurar eventuais irregularidades. Pelo contrário, o *accertamento con adesione* pressupõe a busca por um entendimento entre Administração e contribuinte, permitindo que aquela exerça seu papel de maneira mais eficiente e colaborativa. Com a cooperação do contribuinte, o agente da Administração fazendária forma o seu convencimento e continua exercendo suas atribuições de maneira vinculada.

A própria existência do Receita Consenso é um indicativo da compatibilidade dos acordos de fixação com o ordenamento pátrio. No entanto, é importante que essa possibilidade seja oferecida a um número cada vez maior de contribuintes, dado que a virada cultural, histórica e jurídica da relação fisco e contribuinte proposta possui natureza abrangente, se fazendo presente nos diversos momentos de interação entre as partes e entre diferentes tipos de contribuintes – não só aqueles com classificação máxima em um programa de conformidade cooperativa.

Um último ponto digno de nota em uma eventual importação de um instituto a semelhança do *accertamento* diz respeito à sua inserção expressa no CTN. Conferiria maior segurança jurídica a ambas as partes, notadamente levando em conta a possibilidade de redução das sanções administrativas que a celebração do acordo traria consigo.

3.4 Mediazione tributaria

Outro importante meio de prevenção de conflitos tributários na Itália é a *mediazione*, também inserida em um contexto no qual as questões são resolvidas sem

recorrer ao Poder Judiciário, levando em consideração as orientações da jurisprudência e, portanto, o resultado razoavelmente previsível do julgamento.

O instituto é veiculado via *reclamo*, o qual se configura um meio de impugnação obrigatório que permite análise preliminar sobre os motivos do recurso e sobre a legitimidade da exação do fisco, nos termos do art.17-bis do Decreto-legge n. 546/1992.

A norma estabelece que, nas controvérsias de valor não superior a cinquenta mil euros, quem pretende recorrer às Cortes de Justiça Tributária é obrigado a apresentar o *reclamo*, que abre uma fase administrativa de duração de 90 (noventa) dias, dentro da qual deve ocorrer o procedimento de *mediazione* e durante o qual o recurso não é processado. O *reclamo* deve possuir os mesmos requisitos do *ricorso tributario*, assumindo seus efeitos caso o procedimento administrativo previsto não seja bem-sucedido.

O art. 17-bis, embora inserido no texto normativo sobre contencioso judicial tributário, representa um remédio administrativo contra os atos emitidos pela *Agenzia delle Entrate*, destinado a estabelecer um contraditório que precede a judicialização do litígio, e somente em caso de resultado negativo, desemboca no Poder Judiciário³⁴².

Com a proposição, o contribuinte solicita à Administração que proceda a um prévio reexame do ato anteriormente emitido, evitando a possível fase judicial propriamente dita. O contribuinte deve destacar os motivos que o levam a considerar a pretensão tributária como totalmente ou parcialmente indevida.

A *mediazione tributaria* é caracterizada por um ato de *reclamo* a ser apresentado à *Agenzia delle Entrate*, possivelmente contendo uma proposta de mediação (não obrigatória) e por uma subsequente (obrigatória) proposta de mediação formulada pelo *Agenzia*, caso não pretenda aceitar nem o *reclamo* nem a proposta de mediação do contribuinte³⁴³.

³⁴² SCATTOLIN, Diego. **Il reclamo e la mediazione tributaria**: i nuovi istituti deflativi del contenzioso tributario. (Tesi di Laurea) Università Ca'Foscari Venezia, 2013, p.14-15. Disponível em: <<http://dspace.unive.it/bitstream/handle/10579/3804/817175-1167708.pdf>>. Acesso em 30 mai. 2024.

³⁴³ SCATTOLIN, Diego. **Il reclamo e la mediazione tributaria**: i nuovi istituti deflativi del contenzioso tributario. (Tesi di Laurea) Università Ca'Foscari Venezia, 2013, p.15-16. Disponível em: <<http://dspace.unive.it/bitstream/handle/10579/3804/817175-1167708.pdf>>. Acesso em 30 mai. 2024.

O contribuinte poderá propor o *reclamo* sem incluir nesse ato qualquer proposta de mediação. Nesse caso, solicitará apenas o cancelamento do ato, mas não poderá formular uma proposta de mediação fora do procedimento ora em comento³⁴⁴.

Caso o procedimento culmine na definição de um acordo de mediação, nas controvérsias que tenham como objeto um ato impositivo ou de cobrança, ao contrário do que é estabelecido para a conciliação, o aperfeiçoamento ocorre apenas com o pagamento das somas devidas pelo contribuinte ou da primeira parcela dentro do prazo de 20 (vinte) dias, a partir da data de assinatura do acordo. Por outro lado, no caso de compensação, a mediação se aperfeiçoa com a simples assinatura do acordo.

Além disso, caso a mediação tributária proposta pelo contribuinte ou pela *Agenzia* seja aceita, as sanções contidas no ato contra o qual o *reclamo* foi proposto serão reduzidas em 35% do mínimo estabelecido pela lei. Essa porcentagem é superior a um terço previsto para a *acquiescenza*.

Há uma lógica do legislador por trás da normativa dos instrumentos de redução de conflitos tributários. São previstas reduções diferenciadas das penalidades, a depender do momento em que a controvérsia se situa. Quanto mais rápido o contribuinte se regulariza em relação à violação, melhores serão as condições de acordo com o fisco³⁴⁵.

Se for rejeitado e o processo de mediação resultar infrutífero, após uma comunicação expressa de rejeição da *Agenzia*, devidamente motivada, decorridos 90 (noventa) dias da apresentação de sua solicitação, o *reclamo* assumirá os efeitos de um recurso e o contribuinte poderá, então, decidir se ingressa com uma ação judicial dentro do prazo ordinário de 30 (trinta) dias. Na hipótese de o contribuinte não ter apresentado o *reclamo*, quando obrigatório, a apresentação do recurso será inadmissível.

A *Agenzia delle Entrate*, mediante a *Circolare n. 9/E del 19 Marzo 2012* de 2012, considerou que a *mediazione tributaria* é destinada a evitar o encaminhamento aos

³⁴⁴ SCATTOLIN, Diego. **Il reclamo e la mediazione tributaria**: i nuovi istituti deflativi del contenzioso tributario. (Tesi di Laurea) Università Ca'Foscari Venezia, 2013, p.16. Disponível em: <<http://dspace.unive.it/bitstream/handle/10579/3804/817175-1167708>>.pdf. Acesso em 30 mai. 2024.

³⁴⁵ PAOLETTI, Alessandro. **Gli istituti deflattivi del contenzioso tributario**. (Tesi di Laurea) Università Ca'Foscari Venezia, 2020, p. 89-90. Disponível em: <<http://dspace.unive.it/handle/10579/18067>>. Acesso em 29 abr. 2024.

juízes tributários das disputas que podem ser resolvidas administrativamente, por meio de uma análise voltada a antecipar o resultado razoavelmente esperado do julgamento, levando em conta a situação de fato e de direito subjacente ao caso específico, sendo altamente desejável que os resultados do instrumento contribuam tanto para diminuir o número de julgamentos tributários iniciados quanto para favorecer o desenvolvimento da conformidade fiscal³⁴⁶.

No ordenamento jurídico italiano, há algumas diferenças entre a mediação civil e a tributária. Nesta, o agente público chamado a decidir a mediação tributária deve conformar-se às normas vigentes, sob pena de ilegitimidade do acordo de mediação. Naquela, o mediador não busca uma solução conforme o direito, não faz justiça nem emite julgamentos para as partes. Na tributária, falta o requisito do terceiro imparcial no órgão que conduz o procedimento, que se identifica justamente com a mesma *Agenzia* que emitiu o ato. Para contornar a incongruência que se criaria em relação ao instituto da mediação civil, a *Agenzia delle Entrate* atribuiu o papel de mediador a uma estrutura administrativa interna, mas diferente e autônoma em relação a que emitiu o ato, diferentemente da mediação civil³⁴⁷.

Para viabilizar o papel da *Agenzia delle Entrate* no procedimento de mediação, o art. 39 do Decreto-legge n. 98, de 6 de julho de 2011, expressamente prevê a limitação da responsabilidade dos agentes públicos envolvidos na mediação tributária apenas aos casos de dolo, excluindo-os da responsabilidade por culpa grave.

A Legge n. 130/2022 introduziu o parágrafo 9-bis no art. 17-bis do Decreto-legge n. 546/1992, que disciplina o procedimento de reclamação e mediação. A nova norma prevê que, em caso de rejeição da reclamação ou de não acolhimento da proposta de mediação, a derrota de uma das partes, em acolhimento das razões já expressas em sede de reclamação ou mediação, acarreta a condenação ao pagamento das despesas do litígio. Além disso, essa condenação pode ter implicações na responsabilidade administrativa do funcionário que rejeitou imotivadamente a reclamação ou não acolheu a proposta de mediação.

³⁴⁶

Disponível

em:

<https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/documents/20143/299598/Circolare+9+19032012_cir9e+del+19+03+12+_3_.pdf/e3826b23-78be-46ea-0c91-6874aae86fe7>. Acesso em 30 mai. 2024.

³⁴⁷ SCATTOLIN, Diego. **Il reclamo e la mediazione tributaria**: i nuovi istituti deflativi del contenzioso tributario. (Tesi di Laurea) Università Ca'Foscari Venezia, 2013, p.17-18. Disponível em: <<http://dspace.unive.it/bitstream/handle/10579/3804/817175-1167708.pdf>>. Acesso em 30 mai. 2024.

O instituto visa estimular o fisco a acolher a reclamação e ambas as partes a resolverem a disputa por meio da mediação. Em geral, a parte pública sempre expõe as razões subjacentes a essas rejeições e não acolhimentos, ainda que possam se revelar – ao final do julgamento – errôneas ou não compartilháveis³⁴⁸. Após alguns anos de vigência do instituto no ordenamento italiano, a mediação tem se revelado importante ferramenta de redução de conflitos³⁴⁹.

É possível afirmar que a mediação tributária tem sido explorada de formas distintas no Brasil e na Itália, mas com objetivos semelhantes: reduzir a conflituosidade e aprimorar a eficiência na Administração tributária.

A mediação tributária, no Brasil, é pautada por princípios como diálogo, consensualidade, voluntariedade e informalidade. O mediador atua como um facilitador imparcial, auxiliando as partes a identificarem interesses comuns e a desenvolverem soluções mutuamente satisfatórias, estabelecendo a confiança entre o fisco e o contribuinte. Em Porto Alegre, como visto, a mediação é aplicável em controvérsias relacionadas à qualificação de fatos geradores, interpretação de normas e cumprimento de obrigações tributárias, em câmaras específicas para mediação.

Por outro lado, na Itália, o que se verifica é uma etapa processual obrigatória que precede a judicialização das controvérsias fiscais, com o intuito de possibilitar uma análise preliminar dos motivos do recurso e da legitimidade da exação fiscal. Em outros termos, enquanto no Brasil a mediação tributária é um procedimento voluntário e informal, na Itália, é integrada como fase obrigatória do processo administrativo a todo aquele que pretende judicializar o conflito.

No Brasil, especialmente em Porto Alegre, o mediador é um terceiro, que pode ou não ter vínculo com a Administração tributária, mas que deve atuar de forma neutra para facilitar o diálogo. Na Itália, como visto, o mediador é vinculado a *Agenzia*, embora seja pertencente a uma estrutura interna de servidores diferente da que emitiu o ato contestado.

³⁴⁸ PISTOLESI, Francesco. **Le modifiche al processo tributario di merito e di legittimità**. In: Il diritto tributario nella stagione delle riforme. Coord. MANZON, Enrico; e Giuseppe Melis. Pisa: Pacini Editore, 2024, p. 52-52. Disponível

<em:https://www.giustiziainsieme.it/easyarticles/images/shared/fascicoli/Il_diritto_tributario_nella_stagione_del_le_riforme.pdf>. Acesso em: 30 mai. 2024.

³⁴⁹ SBARAGLIA, Gianpaolo. **La mediazione nel processo tributario**. (Tesi di Dottorato) Università Guido Carli, 2015, p. 179-180. Disponível em: <http://hdl.handle.net/11385/200972>. Acesso em 2 mai. 2024.

Não há previsão de redução de sanções em casos de mediações resultantes de acordos em Porto Alegre. Diferentemente, a *mediazione tributaria*, se bem-sucedida, pode resultar em redução de sanções em até 35%, incentivando a resolução antecipada do conflito. Trata-se de ponto que, inclusive, poderia servir de inspiração para potencializar a utilização da mediação tributária no Brasil.

Uma semelhança importante entre os dois institutos é a busca pela cooperação e pelo diálogo como tentativa de gerar mais confiança e estreitamento entre as partes. Além disso, em ambos os países, verifica-se a preocupação em garantir segurança jurídica e transparência nos procedimentos de mediação tributária – a exemplo das disposições que protegem, com cláusulas de salvaguarda, o mediador e definem suas responsabilidades.

3.5 Conciliazione giudiziale

Passando a tratar de um meio de redução de conflitos previsto para conflitos judicializados, a *conciliazione giudiziale* aplica-se a todas as disputas tributárias, em primeira ou segunda instância, mesmo que instauradas após a rejeição do pedido de mediação ou, ainda quando aceita, dessa não tenha resultado em acordo.

Trata-se de um instituto de natureza processual, típico da jurisdição fiscal, que visa aproximar as posições de fisco e contribuinte. Pode ser proposta pelas partes, pelas Cortes de Justiça Tributária de primeiro ou segundo grau ou pelo juiz, antes ou fora de audiência³⁵⁰.

Enquanto o *accertamento con adesione* é praticado em processo administrativo, a *conciliazione giudiziale* destina-se ao processo judicial. Apesar dos muitos pontos em comum entre ambos os institutos, há diferenças, como o fato de que a conciliação judicial pode ser praticada parcialmente e como a possibilidade de usar esse instrumento, mesmo se o litígio se basear apenas em pedidos de compensação³⁵¹.

³⁵⁰ AUCEJO, Eva Andrés. **Alternative dispute resolution tax in Italy**. Barcelona: Universitat de Barcelona, 2008, p. 83. Disponível em: <<http://hdl.handle.net/2445/124182>>. Acesso em: 19 abr. 2024.

³⁵¹ AUCEJO, Eva Andrés. **Alternative dispute resolution tax in Italy**. Barcelona: Universitat de Barcelona, 2008, p. 83-84. Disponível em: <<http://hdl.handle.net/2445/124182>>. Acesso em: 19 abr. 2024.

A *conciliazione giudiziale* foi regulamentada pela primeira vez pelo Decreto-legge n. 452, de 18 de julho de 1994, cujo art. 4º estipulava a inserção de um novo artigo 20-bis dentro do Decreto n. 636, de 26 de outubro de 1972. Essa norma introduzia no primeiro parágrafo que, se a controvérsia envolvesse questões não apreciadas com base em provas líquidas e certas, cada uma das partes poderia propor à outra, em audiência, a conciliação sobre tais questões.

O Decreto-legge n. 403, de 26 de setembro de 1995, interveio no pressuposto de aplicação da conciliação, estabelecendo que poderia ser utilizada apenas naqueles casos em que fosse também possível, em fase anterior, utilizar o *accertamento con adesione*, eliminando qualquer referência ao conceito de “provas certas”. Em outros termos, unificaram-se os âmbitos de aplicação da *conciliazione giudiziale* e do *accertamento con adesione*, com o objetivo de um instituto fosse a continuação processual do outro, na hipótese de não se alcançar um acordo na fase pré-judicial³⁵².

O Decreto-legge n. 123, de 15 de março de 1996, em sequência, tratou de ampliar as hipóteses de utilização da *conciliazione giudiziale*, passando essa a ser suscetível de aplicação em todas as controvérsias tributárias já em contencioso judicial, com o único limite de que o instituto não pode resultar na restituição de somas já pagas. A intenção do legislador foi remover o máximo possível os limites ao uso desse instituto, a fim de incentivar sua aplicação³⁵³.

O Decreto-legge n. 155, de 24 de setembro de 2015, por sua vez, trouxe uma tentativa do legislador italiano de tornar o instituto em questão, notadamente para controvérsias de baixo valor, mais atrativo às partes ao se propor a resolver conflitos com o menor tempo e custo possíveis.

Até então, a *conciliazione giudiziale* era passível de utilização apenas perante a Comissão Provincial (primeira instância) e até a primeira audiência. Outra mudança realizada foi quanto ao aperfeiçoamento do instituto. O mero alcance do acordo e sua formalização não eram suficientes para o aperfeiçoamento, que ocorria apenas após o pagamento do montante total devido ou da primeira parcela.

³⁵² PERINI, Giovanni Maria. **La conciliazione giudiziale**. (Tesi di Laurea) Università Ca’Foscari Venezia, 2021, p. 68-73. Disponível em: <<http://hdl.handle.net/10579/18772>>. Acesso em 7 mai. 2024.

³⁵³ PERINI, Giovanni Maria. **La conciliazione giudiziale**. (Tesi di Laurea) Università Ca’Foscari Venezia, 2021, p. 68-73. Disponível em: <<http://hdl.handle.net/10579/18772>>. Acesso em 7 mai. 2024.

Com o Decreto-legge n. 155/2015, foram previstas duas espécies de *conciliazione giudiziale*: *conciliozione fuori udienza*, a que se dedica o art. 48; e *conciliozione in udienza*, de que trata o art. 48-bis. Além disso, foi inserido o art. 48-ter com algumas disposições comuns às duas espécies conciliatórias relativas aos métodos de pagamento das somas devidas.

Ao contrário do que acontecia na previsão normativa anterior, foi admitida a possibilidade de realizar a conciliação também no segundo grau de julgamento, sendo essa, no entanto, menos atrativa. A *conciliazione giudiziale* permite ao contribuinte usufruir de uma redução das sanções administrativas de 60% (sessenta por cento) em primeiro grau e de 50% (cinquenta por cento) em segundo grau.

Quanto ao aperfeiçoamento da *conciliazione giudiziale*, essa deixou de se aperfeiçoar no pagamento da soma total devida ou no depósito da primeira parcela, para ser antecipada à assinatura do acordo. Com isso, em um eventual inadimplemento das somas devidas após a conciliação, passam a incidir sanções administrativas, sem comprometer a validade do acordo alcançado.

Na nova previsão, o acordo alcançado inicia um novo relacionamento entre as partes, com a consequência de que o não pagamento das somas devidas pelo contribuinte leva à inscrição de um novo crédito derivado do acordo e à aplicação do regime sancionatório correspondente ao não pagamento³⁵⁴.

Previu-se também a possibilidade de realizar a conciliação nos casos em que as controvérsias se enquadravam no âmbito de aplicação do *reclamo/mediazione*.

A *conciliozione fuori udienza* foi prevista para permitir que as partes, já em contencioso, possam apresentar proposta de conciliação extrajudicialmente, devendo a oferta conter: indicação do órgão julgador; os dados identificativos do caso; manifestação da vontade de conciliar, com indicação dos elementos objeto da proposta conciliatória e os respectivos termos econômicos; liquidação das somas devidas com base na conciliação; motivação das razões que suportam a conciliação.

Além disso, a *conciliazione giudiziale* pode ser total ou parcial. Em caso de conciliação total, o aperfeiçoamento do acordo resulta na extinção do processo. Por outro lado, em caso de acordo conciliatório parcial, a Corte de Justiça Tributária

³⁵⁴ Circolare dell’Agenzia delle Entrate, n. 38/E, del 29 dicembre 2015.

declara extinção parcial da matéria do litígio e procede com posterior tramitação do caso do objeto litigioso remanescente.

No contexto penal, a *conciliazione giudiziale* pode gerar efeitos distintos, constituindo, dependendo do caso, tanto uma circunstância atenuante quanto uma causa de extinção da punibilidade.

Assim como no caso de *accertamento con adesione*, conforme dispõe o art. 13 do Decreto-legge n. 74/2000, os crimes previstos nos arts. 10-bis, 10-ter e 10-quater (*omesso versamento di ritenute dovute o certificate*, de *omesso versamento di IVA* e de *indebita compensazione*) não são puníveis se, antes da declaração de abertura do debate de primeiro grau, as dívidas tributárias, incluindo sanções administrativas e juros, forem objeto de conciliação.

O art. 13-bis do Decreto-legge n. 74/2000 contém uma importante circunstância atenuante. Em caso de prática de crime tributário não configurado nos arts. 10-bis, 10-ter e 10-quater, as penas previstas são reduzidas até a metade e não se aplicam sanções acessórias se, antes da abertura do debate de primeiro grau, o contribuinte providenciar o pagamento da dívida com o fisco, incluindo sanções e juros, mesmo quando o montante devido resulte da conclusão de um *accertamento con adesione* ou de uma *conciliazione giudiziale*.

O acordo decorrente da conciliação está sujeito ao escrutínio da justiça tributária, que tem o poder-dever de avaliar sua legalidade formal e sua admissibilidade. Porém, não é um controle ilimitado, vale dizer, dada a incerteza sobre a possibilidade de o juiz julgar o mérito do acordo conciliatório, consolidou-se a opinião de que a análise do juiz deve se limitar a uma análise formal do ato, sem poder julgar o mérito das escolhas feitas pelas partes³⁵⁵. Essa mesma linha de pensamento foi afirmada pela Corte de Cassação na Sentenza n. 21325, de 3 outubro 2006, que alude a um tipo de controle sobre a proposta de conciliação meramente extrínseco, que não permite à Comissão julgar a oportunidade ou os termos do acordo.

Por fim, em 2022, com a Legge n. 130/2022, novas disposições legislativas foram incorporadas à disciplina da *conciliazione giudiziale* com vistas estimular o seu uso. Prevê a norma que se uma das partes ou o juiz tiver formulado uma proposta de

³⁵⁵ Cf. TESAURO, Francesco. **Manuale del processo tributario**. Torino: Giappichelli 4ª ed., 2017, p. 190.

conciliação não aceita pela outra parte sem motivo justificado, as custas processuais serão arcadas por esta última com um acréscimo de 50% caso obtenha, no mérito, uma pretensão inferior ao previsto na conciliação. Se houver conciliação, as despesas serão compensadas, salvo acordo diverso entre as partes (art. 4º).

A Legge n. 130/2022 introduziu, também, a possibilidade da Corte de Justiça Tributária propor conciliação às partes, tendo em vista a existência de questões de fácil e pronta solução. A proposta pode ser formulada em audiência ou fora dela. Neste último caso, deve ser comunicada às partes pela secretaria da Corte. Agora, podem propor a utilização do instrumento em comento o fisco, o contribuinte e o juízo competente para apreciar a causa.

Quanto ao momento da cobrança, o instituto brasileiro que mais se assemelha funcionalmente com a *conciliazione* é a transação tributária, notadamente a realizada em âmbito federal. Ambos os instrumentos guardam como objetivos comuns a redução do volume de conflitos tributários e a promoção de uma solução *inter partes*, menos onerosa e mais rápida. Não obstante, guardam também significativas diferenças.

O § 3º do art. 3º da Lei n. 13.988/2020 dispõe que os créditos abrangidos pela transação somente serão extintos quando integralmente cumpridas as condições previstas no respectivo termo, do que se extrai que a celebração do acordo não gera a extinção imediata da obrigação tributária e do crédito que lhe é respectivo.

Nos acordos resultantes dos aludidos institutos, apenas se estabelecem as condutas a serem adotadas pelo fisco e pelo sujeito passivo, a fim de que se verifiquem os eventos que documentam os fatos jurídicos extintivos da obrigação tributária. Trata-se de mecanismo preparatório da extinção da obrigação tributária, que, em última análise, decorre do pagamento, após adimplidas as obrigações reciprocamente entabuladas entre as partes transigentes³⁵⁶.

³⁵⁶ SILVA, Lázaro Reis Pinheiro. **Transação como mecanismo preparatório para a extinção da obrigação tributária**. In: *Transação Tributária na prática da Lei n. 13.988/2020* / Coord.: Paulo Cesar Conrado e Juliana Furtado Costa Araujo. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, p. 49-62; NETO JABUR, Mario. **Breve paralelo entre parcelamento, plano de amortização convencionado em negócio jurídico processual e transação e seu denominador comum**. In: *Transação Tributária na prática da Lei n. 13.988/2020* / Coord.: Paulo Cesar Conrado e Juliana Furtado Costa Araujo. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, p. 182.

A *conciliazione*, diferentemente, é um instituto que encerra a cobrança originária do crédito tributário acordado entre as partes, estabelecendo uma nova relação jurídica. Assim, caso o contribuinte deixe de cumprir o pagamento das quantias estabelecidas no acordo, é inscrito um novo crédito decorrente do compromisso firmado na conciliação.

Dentre as modalidades de transação tributária previstas na Lei n. 13.988/2020, a que se destina ao contencioso judicial somente é realizada por adesão e, portanto, mediante propostas previamente estabelecidas pelo fisco, em casos específicos de relevante e disseminada controvérsia, se existente uma questão duvidosa sobre aspectos fáticos ou jurídicos da obrigação tributária.

A concretização da transação nessa espécie não é simples e demanda análise de subsunção dos processos do contribuinte com o caso do edital, que, para além de sua proposição conjunta entre PGFN e RFB, precisa ser assertivo o suficiente para dar garantia ao contribuinte que o caso dele se enquadra na hipótese de transação.

A *conciliazione*, por outro lado, é mais abrangente e pode ser realizada individualmente, por iniciativa da Administração tributária, do contribuinte ou do juízo da causa, com termos mutuamente consensuados, em todo processo submetido à justiça tributária italiana.

A abrangência e a capilaridade do instituto italiano podem ser levadas em conta no aperfeiçoamento do modelo federal brasileiro, ainda mais considerando evidência de estudo anterior de que a transação tributária do contencioso envolve trabalho de natureza artesanal, como a operacionalização na identificação de casos, na construção do edital e na análise das propostas de adesão, revelando que, na prática, se trata de transações individuais³⁵⁷.

As transações individuais podem ser úteis para a construção de acordos mais customizados, de forma a ajustar o acordo ao encontro do melhor interesse do contribuinte e do Poder Público, desde que observados os limites legais.

Não há incompatibilidade jurídica para acordos dessa natureza no ordenamento jurídico brasileiro, tanto é que que transações dessa natureza já são

³⁵⁷ SILVA, Eduardo Sousa Pacheco Cruz. **Transação tributária federal**: análise de impacto legislativo da Lei n. 13.988/2020. São Paulo: Dialética, 2022, p. 113-115.

previstas, *v.g.*, nos municípios do Rio de Janeiro (inciso. I a IV do art. 6º do Decreto Municipal n. 50.032/2021) e de Blumenau (arts. 1 e 9 Lei Municipal n. 8532/2017).

Por fim, outra importante diferença entre os institutos em referência diz respeito aos benefícios oferecidos ao contribuinte em caso de celebração de acordo. No arranjo legislativo italiano, se a *conciliazione* é realizada em primeira instância, o contribuinte pode fazer jus a uma redução de eventuais sanções de até 60%, ou de até 50%, caso o acordo ocorra em segunda instância. No modelo brasileiro, por se aplicar a situações que envolvem algum grau de incerteza sobre a própria licitude da cobrança do crédito tributário em discussão, é possível que haja redução até mesmo do montante principal do crédito cobrado (limitada a redução a 65% do valor total em cobrança).

Nesse ponto, quando é cabível a transação do contencioso, o arcabouço normativo brasileiro permite construir acordos mais atrativos e vantajosos, ao proporcionar condições de negociação mais favoráveis.

3.6 Adempimento colaborativo

O *adempimento colaborativo*, por sua vez, disposto no art. 3º do Decreto-legge n. 128, de 5 de agosto de 2015, tem o objetivo de promover cooperação e confiança mútua entre fisco e os contribuintes, bem como de favorecer a prevenção e a resolução de controvérsias fiscais, mediante regime de conformidade cooperativa voltado para contribuintes de grande porte possuidores de sistema de gestão e controle do risco fiscal, entendido como o risco de operar em violação das normas tributárias ou em desacordo com o ordenamento tributário.

A finalidade é oferecer, uma vez estabelecido um relacionamento de colaboração baseado na transparência e na confiança mútua, conformidade fiscal, permitindo vantagens para ambas as partes e análise rápida e preventiva dos casos duvidosos com a correlata redução dos controles posteriores e, eventualmente, do contencioso.

Dessa forma, os contribuintes admitidos ao regime de conformidade cooperativa garantem uma gestão correta dos riscos fiscais e são capazes de comunicá-los e compartilhá-los em tempo hábil com o fisco, elucidando situações de

incerteza quanto à quantificação e à qualificação normativa e/ou à interpretação de disposições tributárias que podem acarretar, além da carga tributária, maiores custos e danos patrimoniais e morais.

O sistema italiano é baseado na auto-declaração e auto-liquidação de tributos, e tais ações podem ser objeto de verificação pelo fisco nos cinco anos seguintes. Quaisquer descobertas podem dar ensejo à retificação do que foi declarado e liquidado pelo contribuinte, acompanhada de sanções e juros. Não é rara, portanto, a presença de um ambiente de incerteza.

Com o Decreto-legge n. 128/2015, o legislador pretendeu inaugurar uma abordagem nova do fisco em relação ao contribuinte, baseada na mudança do controle *ex post*, para uma colaboração *ex ante* que consiste na definição preventiva da situação do sujeito passivo³⁵⁸.

Nos termos dos arts. 3º, 4º e 5º do Decreto-legge n. 128/2015, visou-se à construção de relação institucional baseada em intenções mutuamente expressas, às quais os contribuintes e as autoridades fiscais aderem voluntariamente, indo além de suas obrigações legais básicas. Decorre daí o dever de comunicação relativa às informações fiscais relevantes (incluindo as posições adotadas) que sejam completas, oportunas e mútuas, levando em consideração a avaliação do montante correto de tributos, respeitando as obrigações e direitos de ambas as partes do ponto de vista procedimental no caso de desacordo.

O art. 4º refere-se aos requisitos para admissão ao regime de *adempimento colaborativo* e garante a atribuição de papéis e responsabilidades aos diferentes contribuintes que podem aderir. Condiciona a existência de procedimento de detecção, medição, gestão e controle dos riscos fiscais em contribuintes pessoa jurídica para sua participação (*Tax Control Framework*). Prevê que, com uma frequência anual, deve ser enviado um relatório que permita uma avaliação total pelo fisco, no qual devem ser apresentados verificações realizadas e resultados obtidos, deficiências identificadas e atividades planejadas.

³⁵⁸ BALDACCI, Chiara. **Il rapporto fisco contribuente tra istituti deflattivi del contenzioso e Cooperative Tax Compliance.** (Tesi in Diritto Tributario) Università Luiss Guido Carli, 2019, p.36-46.

Foi considerado oportuno concentrar-se em um grupo restrito de contribuintes que fosse representativo de uma parte significativa da economia italiana. Assim, foi estabelecido pelo legislador italiano que, na fase inicial, o *adempimento colaborativo* fosse reservado aos contribuintes de maior porte, com faturamento ou receita não inferior a 10 bilhões de euros, a ser verificado tendo como parâmetro de referência o valor mais alto entre os faturamentos indicados no balanço relativo ao exercício anterior ao em curso na data de apresentação do pedido e aos dois exercícios anteriores. Após, foi permitido o ingresso de empresas que pretendam realizar novos investimentos na Itália, independentemente do faturamento ou receita.

A redução do limite para adesão à conformidade colaborativa deve ocorrer gradualmente e sempre *ex lege*, com a perspectiva de autorizar o acesso aos que obtêm um volume de negócios, receitas ou remunerações inferiores a 10 bilhões de euros. No entanto, a extensão do regime a um maior número de empresas encontra limites na capacidade das empresas de menor porte de adotar sistemas de controles internos sofisticados, inseridos em procedimentos de governança corporativa complexos, típicos das grandes sociedades por ações³⁵⁹.

No art. 5º, são indicados os deveres de ambas as partes. O fisco é obrigado a realizar: i. avaliação transparente e objetiva do sistema de controle de riscos fiscais adotado pelo contribuinte, com eventual proposta de intervenções consideradas necessárias para a admissão e permanência no regime; ii. publicação periódica da lista atualizada das operações, estruturas e esquemas considerados planejamento fiscal agressivo; iii. promoção dos princípios de transparência, colaboração e correção, visando criar um contexto fiscal de certeza; e iv. análise preventiva das situações que possam gerar riscos fiscais significativos, dando resposta às solicitações dos contribuintes no menor tempo possível.

O contribuinte, ao aderir ao regime de *adempimento colaborativo*, deve: i. manter sistema de detecção, medição, gestão e controle do risco fiscal e modificá-lo quando considerado necessário pelo fisco; ii. estabelecer comportamento colaborativo e transparente, mediante diálogo com o fisco sobre os riscos fiscais e, em particular,

³⁵⁹ MARINO, Giuseppe. **L'adempimento colaborativo**. In: Il diritto tributario nella stagione delle riforme. Coord. MANZON, Enrico; e Giuseppe Melis. Pisa: Pacini Editore, 2024, p. 195-196. Disponível <em:https://www.giustiziainsieme.it/easyarticles/images/shared/fascicoli/Il_diritto_tributario_nella_stagione_del_le_riforme.pdf>. Acesso em 24 mai. 2024.

sobre as operações que possam se enquadrar no planejamento fiscal agressivo; e iii. responder às solicitações do fisco no menor tempo possível; promover uma cultura empresarial baseada em princípios de honestidade e respeito à legislação tributária.

O art. 6º prevê os efeitos do regime de *adempimento colaborativo* e estabelece o conceito do *interpello preventivo* entre as partes, a ser realizado por meio de formas de interlocução preventiva para casos específicos e de incerto tratamento fiscal em que o contribuinte se insere.

Por fim, o art. 7º estabelece a competência exclusiva da *Agenzia delle Entrate*, no que diz respeito a controle e atividade dos contribuintes admitidos ao regime. O dispositivo regula as formas de acesso ao *adempimento colaborativo*. Prevê, também, procedimento de exclusão por meio de decisão fundamentada da autoridade, a saber: alcance, por três exercícios consecutivos, de volumes de negócios ou receitas significativamente inferiores a 10 bilhões de euros; falta de comunicação ou identificação de um risco fiscal relevante que comprometa a confiança da *Agenzia*; ocorrência de um ou mais episódios graves de falta de colaboração ou transparência; e condenação, por sentença transitada em julgado, de administradores, diretores signatários das declarações fiscais dos sujeitos admitidos no regime, pelos crimes previstos nos arts. 2º, 3º, 8º e 11 do Decreto-legge n. 74, de 10 de março de 2000 – *dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte*.

Até o momento, são 120 (cento e vinte) contribuintes admitidos no cenário italiano³⁶⁰.

Trata-se de instituto que muito se assemelha ao Programa Confia, termos de estrutura normativa e de função. Ambos os programas têm como objetivo principal promover a conformidade fiscal por meio da colaboração e transparência entre as partes mediante uma atuação eminentemente orientativa e *ex ante*, deixando de se concentrar nas operações dos contribuintes após a ocorrência dos fatos.

As iniciativas em questão compartilham o foco em grandes contribuintes e a premissa de que a transparência e a comunicação aberta são fundamentais para a

³⁶⁰ Disponível em <<https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/schede/agevolazioni/regime-di-adempimento-collaborativo/elenco-societa-ammesse-al-regime>>. Acesso em 31 mai. 2024.

construção de um ambiente de confiança, de maneira que a possibilitar que os contribuintes compartilhem informações fiscais relevantes de forma completa e tempestiva e o fisco ofereça orientações e previna potenciais conflitos.

O Confia, no entanto, ainda está em fase de desenvolvimento e com participação limitada, enquanto o programa italiano possui um arcabouço legislativo mais definido, com diretrizes claras sobre os requisitos de participação, deveres e benefícios, e já se encontra em execução desde 2015.

No que tange aos benefícios oferecidos, ambos os programas oferecem potencial simplificação das obrigações acessórias, relação mais direta com o fisco, redução de custos de conformidade, resolução rápida de questões controvertidas e menor risco de autuações futuras.

Além disso, dependem da capacidade das partes envolvidas de cumprir com suas obrigações e do estabelecimento de uma relação de confiança, de maneira a viabilizar a troca de informações fiscais e a análise de dados essenciais para que fisco e contribuintes possam identificar riscos e oportunidades de melhoria na conformidade fiscal.

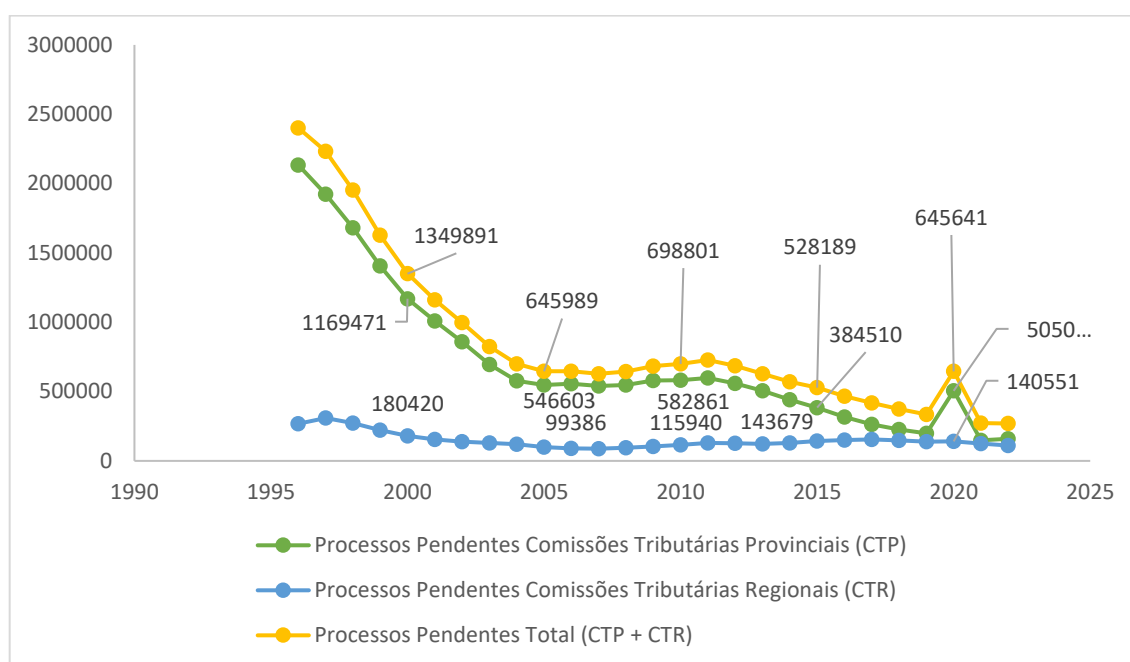
3.7 Impacto da utilização dos istituti deflattivi del contenzioso

Além de expor as ferramentas de redução de conflitos tributários na Itália, importa também verificar o impacto dos aludidos instrumentos no nível de litigância naquele país, em especial no âmbito da justiça tributária durante os anos de 1990 a 2005, período marcado pela instituição e aplicação dos *istituti deflattivi del contenzioso*.

Todos os dados relativos ao contencioso tributário, tanto em formato agregado quanto em formato expandido, são processados periodicamente pelo *Ministero dell'Economia e delle Finanze* (MEF). Os dados considerados nessas análises incluem os tempos das várias fases do processo judicial, o número de recursos apresentados, o número de recursos definidos e análises que comparam os anos ou períodos anteriores, sendo divulgados em dois tipos de resultados finais: o *Relazione annuale sul contenzioso tributario* e *Rapporto trimestrale sul contenzioso tributario*.

Nas então Comissões Tributárias Provinciais, pode-se verificar que desde os anos noventa, quando da previsão dos *istituti*, até 2022, houve diminuição significativa no número de casos pendentes de resolução, que foram reduzidos quase 90% (noventa por cento). Havia cerca de 2.400.000 (dois milhões e quatrocentos mil) processos pendentes a serem resolvidas em 31 de dezembro de 1996, enquanto, em 31 de dezembro de 2022, a quantidade era de 269.809 (duzentos e sessenta e nove mil oitocentos e nove) processos³⁶¹ ³⁶². Esse percentual pode até ser superior se considerarmos que o volume de conflitos era de quase 3 milhões de recursos em 1992³⁶³.

Figura 14 – Série histórica de processos pendentes na justiça tributária italiana.



Fonte: *Ministero dell'Economia e delle Finanze*.

Na série histórica, interessa notar que em primeira e em segunda instância, entre 2020 e 2022, a trajetória de queda nas controvérsias recebidas foi interrompida, mas acompanhada de um aumento no número de casos julgados, de maneira que há

³⁶¹ ITÁLIA. Ministero dell'Economia e delle Finanze. **Relazione sul monitoraggio stato del contenzioso tributario e sul'attività delle Corti di giustizia tributaria**, ano 2022, p. 3. Disponível em: <<https://www.finanze.gov.it/it/statistiche-fiscali/statistiche-sul-contenzioso-tributario/analisi-sul-contenzioso-tributario>>. Acesso em: 4 jun. 2024.

³⁶² ITÁLIA. Ministero dell'Economia e delle Finanze. **Relazione sul monitoraggio stato del contenzioso tributario e sul'attività delle Corti di giustizia tributaria**, ano 2009, p. 19. Disponível em: <<https://www.finanze.gov.it/it/statistiche-fiscali/statistiche-sul-contenzioso-tributario/analisi-sul-contenzioso-tributario>>. Acesso em: 4 jun. 2024.

³⁶³ AUCEJO, Eva Andrés. **Alternative dispute resolution tax in Italy**. Barcelona: Universitat de Barcelona, 2008, p. 36. Disponível em: <<http://hdl.handle.net/2445/124182>>. Acesso em: 19 abr. 2024.

um equilíbrio entre o número processos recebidos e os julgados, mantendo certa constância no acervo de processos pendentes. A explicação para tanto se dá na implementação do processo eletrônico na justiça tributária italiana, que se deu justamente no período aqui destacado.

No que diz respeito às então *Commissioni Tributarie Regionali* (segunda instância), durante os anos noventa, o acervo de processos recebidos chegou até a aumentar no início da série histórica. Porém, entre 2000 e 2009, houve uma queda de 180.420, em 31 de dezembro de 2000, para cerca de 100.000 no final de 2005. A redução do acervo de processos pendentes de 1996 a 2005 foi de 62,6% nas *Commissioni Tributarie Regionali* (de 267.000 para 100.000)³⁶⁴. Essas reduções devem-se principalmente ao uso dos *istituti deflattivi del contenzioso tributario*³⁶⁵.

Outro relevante ponto diz respeito ao impacto dos instrumentos em apreço no tempo de duração da tramitação dos processos judiciais tributários, vale dizer, mesmo casos que não foram resolvidos mediante os *istituti deflattivi* diretamente, foram impactados, uma vez que a utilização desses, com o passar do tempo, permitiu uma redução do contencioso tributário e o julgamento mais célere dos processos tributários graças ao menor número de recursos apresentados perante as Comissões Tributárias. Uma ilustração disso é que o tempo de julgamento médio dos processos na primeira instância, saiu de 928 dias em 2009³⁶⁶, para 571 em 2022³⁶⁷.

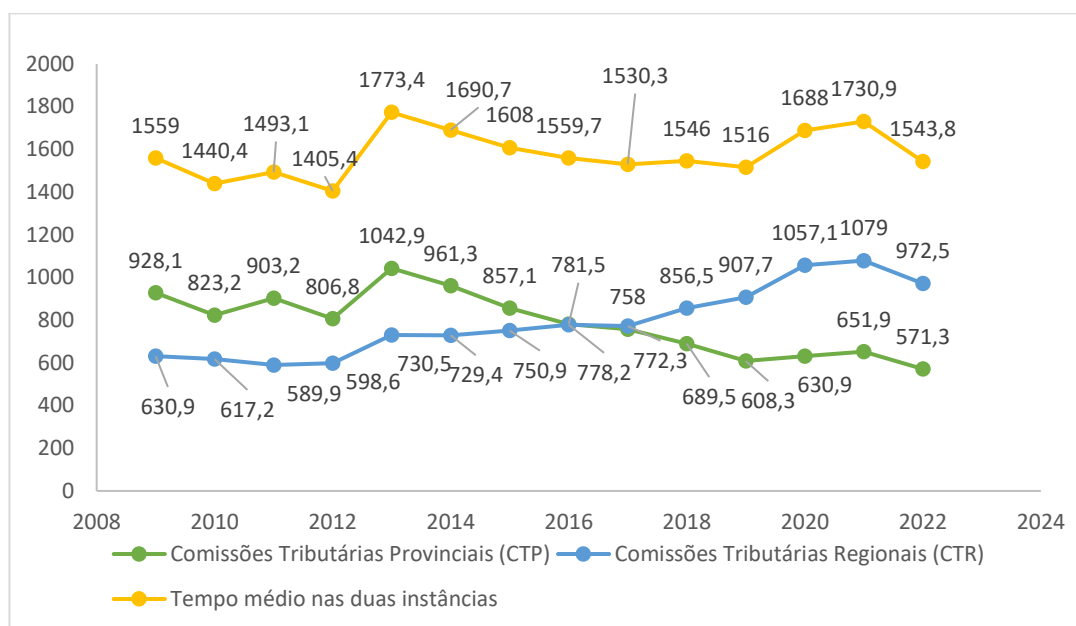
³⁶⁴ ITÁLIA. Ministero dell'Economia e delle Finanze. **Relazione sul monitoraggio stato del contenzioso tributario e sull'attività delle Corti di giustizia tributaria**, ano 2009, p. 19. Disponível em: <<https://www.finanze.gov.it/it/statistiche-fiscali/statistiche-sul-contenzioso-tributario/analisi-sul-contenzioso-tributario>>. Acesso em: 4 jun. 2024.

³⁶⁵ PAOLETTI, Alessandro. **Gli istituti deflattivi del contenzioso tributario**. (Tesi di Laurea) Università Ca' Foscari Venezia, 2020, p. 9. Disponível em: <<http://dspace.unive.it/handle/10579/18067>>. Acesso em 29 abr. 2024.

³⁶⁶ ITÁLIA. Ministero dell'Economia e delle Finanze. **Relazione sul monitoraggio stato del contenzioso tributario e sull'attività delle Corti di giustizia tributaria**, ano 2009, p. 184. Disponível em: <<https://www.finanze.gov.it/it/statistiche-fiscali/statistiche-sul-contenzioso-tributario/analisi-sul-contenzioso-tributario>>. Acesso em: 4 jun. 2024.

³⁶⁷ ITÁLIA. Ministero dell'Economia e delle Finanze. **Relazione sul monitoraggio stato del contenzioso tributario e sull'attività delle Corti di giustizia tributaria**, ano 2022, p. 10. Disponível em: <<https://www.finanze.gov.it/it/statistiche-fiscali/statistiche-sul-contenzioso-tributario/analisi-sul-contenzioso-tributario>>. Acesso em: 4 jun. 2024.

Figura 15 – Tempo médio de julgamento em dias.



Fonte: Ministero dell'Economia e delle Finanze.

Portanto, o surgimento, o aperfeiçoamento e a expansão dos aludidos *istituti*, na Itália, bem como a sua adequada utilização, trouxeram vantagens para fisco e contribuinte, como se pode verificar.

Do exposto até aqui, foi possível verificar que, no início dos anos 90, a Itália introduziu alterações legislativas significativas para reduzir o volume de processos tributários e aperfeiçoar a relação fisco e contribuinte, dedicando-se a promoção dos direitos dos contribuintes, promovendo transparência e eficiência na Administração Pública.

A *Agenzia delle Entrate* passou a adotar uma abordagem colaborativa, reconhecendo o direito dos contribuintes ao acesso a documentos administrativos e à celebração de acordos. Os *strumenti deflativi del contenzioso*, por sua vez, foram implementados para diminuir conflitos, aumentar a recuperação de tributos, reduzir incertezas jurídicas, notadamente, e mudaram significativamente a relação entre fisco e contribuinte na Itália.

O impacto da adoção desses instrumentos foi representativo. De 1996 a 2022, o número de processos tributários pendentes na Itália reduziu-se em quase 90%, passando de cerca de 2,4 milhões para menos de 270 mil. Essa redução implicou na redução do acervo processual da Justiça Tributária e na aceleração do tempo médio

de julgamento dos processos tributários, que caiu de 928 dias em 2009 para 571 dias em 2022.

Trata-se, assim, de experiência exitosa, que merece ser refletiva com vagar à luz da excessiva litigiosidade decorrente da relação Fisco e contribuinte no Brasil.

Conclusão

A presente pesquisa se debruça sobre a problemática da macrolitigância fiscal no Brasil, um cenário que revela a distância entre o fisco e o contribuinte, caracterizado por ausência de pacificação de uma relação adversarial permeada por insegurança jurídica, complexidade normativa e morosidade processual.

Diante da necessidade de ressignificar essa relação e criar mecanismos de pacificação, o problema da pesquisa consistiu em verificar por quais meios a relação entre fisco e contribuinte pode ser estruturada, de modo a reduzir a conflituosidade e o quantitativo de casos julgados por terceiros alheios à relação.

A hipótese inicial desta pesquisa, de que instrumentos jurídicos promotores da confiança, da cooperação e da consensualidade seriam capazes de reduzir a conflituosidade e o quantitativo de casos julgados por terceiros alheios à relação tributária, foi confirmada ao longo do estudo.

São evidências empíricas que confirmam a hipótese:

- I. o fato de a consulta fiscal, muito embora possa ser aperfeiçoada e utilizada com mais intensidade, em nível federal, ter apresentado relativo aumento da quantidade de solicitações realizadas de 2017 a 2023, possibilitando, com isso, a prevenção de situações jurídicas que poderiam se tornar conflituosas entre fisco e contribuinte;
- II. o percentual expressivo de casos submetidos à mediação tributária em Porto Alegre que foram encerrados pela via da autocomposição e que desembocariam no Poder Judiciário;
- III. a transação tributária que, além de se mostrar uma realidade positiva em termos de estratégia de recuperação do crédito tributário, tem posto fim a centena de milhares de conflitos que seriam resolvidos por uma decisão de um terceiro alheio à parte;
- IV. as iniciativas nacionais com programas de conformidade cooperativa, sobretudo as dos estados de São Paulo e do Ceará, que são as mais consolidadas, têm possibilitado expressiva redução de conflitos no contencioso administrativo tributário e um aumento de contribuintes inscritos e regulares nesses Programas. Em São Paulo, desde o início do Programa Nos Conformes, houve uma redução de contribuintes

aderentes nas menores categorias e um aumento expressivo daqueles classificados nas categorias mais altas do Programa. No Ceará, é possível perceber que o Programa Pai D'Égua tem cada vez mais contribuintes aderentes, tendo dobrado o quantitativo de 2023 para 2024. O programa conseguiu reter 96,5% dos contribuintes que participam desde o seu início. E não só isso, dos que mantiveram relacionamento mediante Contribuinte Pai D'Égua, uma parcela expressiva conseguiu melhorar sua classificação, deixando de ser, respectivamente, contribuintes de uma, duas, três e quatro jangadas para figurar em uma das categorias acima, sendo alto o percentual daqueles que em 2021 possuíam a posição mais alta do programa e permaneceram nessa condição. No estado do Ceará, do início do programa em 2018 até 2024, houve uma redução de mais de 90% (noventa por cento) de processos novos que ingressaram no contencioso administrativo tributário. Denotam os programas, portanto, o aperfeiçoamento do relacionamento fisco e contribuinte, bem como uma maior aproximação e confiança entre as partes; e

- V. na Itália, os *strumenti deflativi del contenzioso*, de 1996 a 2022, possibilitaram diminuição de aproximadamente 90% e 63% no número de conflitos submetidos à resolução em primeira e segunda instância judicial, respectivamente, resultando em uma significativa redução de decisões heterônomas.

Pode-se observar como foi construída a relação fisco e contribuinte no Brasil a partir de três faces: a histórica, a cultural e a jurídica.

Historicamente, a relação fisco-contribuinte no Brasil foi construída sobre bases de desconfiança e resistência. Durante o período colonial, os tributos tinham como objetivo principal sustentar a Coroa Portuguesa, sem qualquer preocupação com o retorno em benefícios para a sociedade local. A independência política não alterou substancialmente essa lógica, uma vez que a centralização das receitas continuou a distanciar os recursos públicos das necessidades regionais e da população.

No período republicano, o descontentamento com a centralização fiscal foi atenuado pela ausência de conflitos violentos diretamente ligados à tributação.

Contudo, persistiu a sensação de exclusão e opacidade na alocação dos recursos públicos, agravada pela insuficiência de mecanismos para a participação cidadã no processo de formulação e fiscalização das políticas tributárias. Essa desconexão histórica entre arrecadação e retorno à sociedade é um elemento estruturante do distanciamento entre o fisco e os contribuintes, perpetuando o descontentamento e a resistência fiscal.

Esse relacionamento foi sendo regido e marcado historicamente por desconfiança mútua. Por um lado, a Administração tributária frequentemente encara os contribuintes como potenciais sonegadores. Por outro lado, os contribuintes veem o fisco com reservas, associando suas ações a atitudes vingativas e oportunistas. Para eles, as autoridades fiscais constantemente reinterpretem as normas com o objetivo de aplicar autuações, percebidas como atos de perseguição injusta.

Do ponto de vista cultural, a relação fisco e contribuinte foi influenciada por características como patrimonialismo, oficialismo, cultura da desigualdade e o "jeitinho brasileiro". O patrimonialismo, herança do período colonial, consolidou a ausência de distinção clara entre os interesses públicos e privados, gerando um Estado frequentemente visto como extensão dos interesses individuais dos governantes. Esse fenômeno foi complementado pelo oficialismo, que alimenta a expectativa de que o Estado seja o provedor universal, ofuscando a iniciativa privada e a meritocracia.

A cultura da desigualdade agravou essa dinâmica ao sustentar um sistema no qual privilégios são conferidos a grupos específicos em detrimento de uma aplicação uniforme das regras tributárias. Essa desigualdade foi reforçada pelo famoso "jeitinho brasileiro", uma abordagem informal e, por vezes, subversiva para lidar com normas e problemas estruturais. No campo tributário, essa cultura manifesta-se em uma desconfiança recíproca entre o fisco e os contribuintes, criando um cenário de permanente competição e vigilância.

Essa tensão cultural encontrou eco no Poder Judiciário, que se transformou em arena para disputas fiscais que poderiam, em outros contextos, ser resolvidas por meio do diálogo e da conciliação. Ademais, a ausência de um ambiente propício para negociações e soluções amigáveis perpetuou a distância entre as partes, reforçando a percepção de que o sistema tributário não serve ao bem comum, mas sim à perpetuação de privilégios. Esses elementos contribuíram para um cenário de

desconfiança mútua, em que o fisco é percebido como um adversário a ser contornado, e o contribuinte, como um potencial sonegador.

Do ponto de vista jurídico, a relação fisco/contribuinte evoluiu de um modelo verticalizado e autoritário, caracterizado pela prática exclusiva de atos unilaterais, para um cenário em que a horizontalização desponta como alternativa, marcadamente pela utilização do ato consensual, que é representado pelo acordo firmado entre fisco e contribuinte e que concretiza o melhor interesse público no caso concreto, capaz de abreviar o conflito, antecipando a certeza jurídica e propiciando soluções negociadas e amistosas. O princípio da legalidade tributária, assim, inicialmente concebido como instrumento de controle e hierarquização, hoje se atualiza com a necessidade de ser lido à luz de valores da CRFB/1988 e do ordenamento jurídico como um todo.

Nesse contexto, instrumentos jurídicos como os acordos consensuais ganham relevância. Eles representam uma mudança paradigmática, na qual a Administração Pública reconhece o contribuinte como um parceiro no processo de gestão fiscal. Esse modelo valoriza a cooperação, a negociação e a solução antecipada de conflitos, mitigando a judicialização e promovendo maior eficiência e previsibilidade no sistema tributário.

Surgem, nesse contexto, três pressupostos que pretendem substituir a desconfiança, a adversariedade e a coercibilidade como marcos de uma virada histórica, cultural e jurídica da relação fisco e contribuinte, a saber, a confiança, a cooperação e a consensualidade.

Essa transformação perpassa pela superação do paradigma do “jeitinho brasileiro”, do patrimonialismo e do oficialismo. O desafio principal está em como transformar essa dinâmica. É necessário que a Administração tributária adote medidas que promovam uma mudança significativa na mentalidade predominante dentro da administração tributária e que seja culturalmente reconhecida não apenas como órgão de arrecadação e controle, mas como mediadora de conflitos e promotora de diálogo. Tal mudança é respaldada por princípios constitucionais como a eficiência (art. 37 da Constituição Federal), a cooperação (art. 145, § 3º) e a livre iniciativa (art. 170). Contudo, a concretização desses princípios depende de um esforço conjunto para alterar atitudes e comportamentos tanto no âmbito do fisco quanto entre os contribuintes.

Esse processo envolve transpor a desconfiança pela confiança e pela transparência, promovendo uma relação em que ambas as partes vejam valor na colaboração. Essa mudança não pode se dar apenas no plano normativo. Deve se concretizar em atitudes e comportamentos que alcançam todas as interações da relação ora em análise.

A confiança é o alicerce para a construção de uma relação mais harmoniosa entre fisco e contribuintes. Sem ela, qualquer tentativa de cooperação ou consensualidade será superficial e insustentável. A confiança nasce da transparência, da previsibilidade e da disposição para o diálogo.

É necessário que a Administração tributária seja culturalmente reconhecida não apenas como órgão de arrecadação e controle, mas também como mediadora de conflitos e promotora de diálogo. Tal mudança é respaldada por princípios constitucionais como a eficiência, a cooperação e a livre iniciativa. Contudo, a concretização desses princípios depende de um esforço conjunto. Os contribuintes precisam se comprometer com a integridade fiscal, evitando práticas que alimentem a percepção de que evasão ou sonegação são comportamentos aceitáveis.

A cooperação, por sua vez, decorre da confiança e se traduz em práticas concretas de colaboração entre fisco e contribuintes. A cooperação não elimina as diferenças de interesses, mas permite que essas diferenças sejam negociadas de maneira construtiva.

A consensualidade é a expressão última de uma relação que já possua confiança e cooperação. No âmbito tributário, se traduz na adoção de instrumentos jurídicos que priorizam o diálogo e a negociação em detrimento do conflito, em especial a autorregularização, a consulta fiscal, a mediação tributária, a transação tributária e os programas de conformidade tributária. Todos esses instrumentos podem impactar ainda mais positivamente a relação fisco e contribuinte com aperfeiçoamentos oriundos das experiências nacional e comparada italiana.

A autorregularização busca se confirmar como mecanismo orientador do contribuinte e viabilizador de transparência que possibilita explicações acerca da incidência em malha fiscal, indicando especificamente os campos que apresentavam divergências, proporcionando canais acessíveis para esclarecimentos e oportunidade de regularização espontânea antes do início de procedimento fiscalizatório.

A consulta fiscal, embora prevista no ordenamento jurídico brasileiro, é frequentemente subutilizada. O aperfeiçoamento do instituto perpassa por: i. superar o formalismo exacerbado, definindo um quadro normativo minimamente aplicável a todos entes federativos; ii. incorporar efeitos vinculantes, assegurando que a resposta à consulta seja obrigatória não apenas para o consulente, mas para todos os contribuintes em situações idênticas; iii. garantir a participação do contribuinte no procedimento, criando oportunidades de interação com o Poder Público antes da decisão – a possibilidade de realizar uma discussão prévia sobre o tema objeto da consulta, incluindo um debate técnico sobre seu conteúdo e os fatos relacionados, pode ser uma medida capaz de estimular sua adoção; e iv. estabelecer prazos para emissão de resposta, como os 90 (noventa) dias praticados internacionalmente, para que a consulta seja respondida, com a aplicação do silêncio positivo em caso de omissão, a semelhança do que ocorre com a experiência italiana.

A mediação tributária começa a despontar em Porto Alegre como instrumento especialmente útil em casos complexos, que envolvem interpretações divergentes da norma tributária ou disputas que extrapolam questões meramente técnicas. Esse mecanismo proporciona espaço para que o contribuinte apresente suas justificativas e para que a Administração tributária reavalie seus posicionamentos, restabelecendo ou intensificando a confiança entre as partes e promovendo um ambiente no qual podem cooperar para alcançar uma solução mutuamente satisfatória.

A experiência italiana reforça duas práticas que estão surgindo no Brasil, a saber, a figura do mediador tributário pertencente ao quadro da estrutura administrativa interna do fisco, mas diferente e autônoma em relação a que emitiu o ato, bem como a limitação da responsabilidade dos agentes públicos na mediação tributária apenas aos casos de dolo enquanto principal mecanismo de proteção do agente público que atua como mediador.

A figura do mediador pertencente ao quadro interno da Administração tributária, mas com autonomia em relação ao agente que emitiu o ato impugnado, é essencial para garantir a imparcialidade do procedimento e reforçar a credibilidade do instituto perante os contribuintes. Além disso, a instituição de critérios claros para a escolha dos mediadores e a capacitação contínua desses profissionais são fundamentais para assegurar a qualidade e a legitimidade da mediação.

Outro aspecto relevante da experiência italiana é a limitação da responsabilidade dos agentes públicos envolvidos na mediação tributária apenas aos casos de dolo. Essa proteção é crucial para incentivar a atuação proativa e imparcial dos mediadores, reduzindo o temor de responsabilizações excessivas ou indevidas. No Brasil, a previsão normativa de proteção semelhante é importante para mitigar resistências institucionais à adoção mais ampla do instituto, criando um ambiente favorável para o uso da mediação tributária.

Um ajuste normativo que pode ser útil no aperfeiçoamento do modelo brasileiro de mediação é a incorporação de solução que permita uma eventual redução sancionatória para contribuintes em casos de acordos decorrentes da mediação tributária, como ocorre na Itália. Seria um importante incentivo para aumentar a adesão ao instituto.

Outro avanço capaz de possibilitar mais alinhamentos e aproximações entre fisco e contribuinte é a incorporação de instrumento jurídico com características do *accertamento con adesione*, com o objetivo de permitir que contribuintes e Administração tributária qualifiquem fatos e interpretem normas de maneira colaborativa, o que é particularmente relevante para ordenamento jurídico brasileiro dada a reconhecida complexidade e multiplicidade de normas do sistema tributário brasileiro.

Não havia instituto com essa funcionalidade no Brasil até o Projeto Receita Consenso da RFB, que representa uma tentativa inicial de adaptar as premissas do *accertamento con adesione* ao contexto brasileiro a uma classe específica de contribuintes – aqueles que possuem classificação máxima em programas de conformidade cooperativa da RFB.

Ainda em fase embrionária, o Projeto pode ter seus resultados alavancados com a incorporação da disciplina do instituto em lei, conferindo mais segurança jurídica às partes, bem como prevendo benefícios como a redução de sanções e juros para torná-lo mais atrativo e potencializar os seus resultados em termos de prevenção de conflitos. Outro ponto de progresso é possibilitar a sua utilização a um universo de contribuintes cada vez maior.

A transação tributária já se mostra imprescindível no Brasil, pois assumiu papel de destaque na regularização de créditos inscritos na dívida ativa desde a sua

regulamentação em âmbito federal. No entanto, precisa superar sua tímida aplicação no âmbito da RFB, que, para além da transação, pode adotar outros instrumentos consensuais, como o *accertamento con adesione* (muito embora o Projeto Receita Consenso já represente uma promissora iniciativa nessa perspectiva), a mediação tributária e os programas de conformidade cooperativa, de maneira a reduzir a quantidade de créditos tributários que são encaminhados à inscrição em dívida ativa, mas que poderiam ser satisfeitos em estágios anteriores.

E, além disso, necessita superar a ainda acanhada utilização na transação do contencioso, sendo os acordos individuais um possível caminho, a exemplo da experiência italiana com a *conciliazione giudiziale* e de alguns municípios brasileiros, como Blumenau-SC.

Quanto aos programas de conformidade tributária, o desafio a ser transposto é a expansão dos modelos paulista e cearense para os demais entes federativos, bem como a efetiva implantação das iniciativas da RFB, o que contribuirá sobremaneira para o aperfeiçoamento da relação fisco-contribuinte nos pressupostos da confiança, da cooperação e da consensualidade.

Em suma, a relação entre o fisco e os contribuintes no Brasil é historicamente marcada por desconfiança, conflituosidade e resistência, características que refletem não apenas a complexidade do sistema tributário, mas também questões culturais, históricas e jurídicas profundamente enraizadas.

Diante desse cenário, é imprescindível reestabelecer essa relação para torná-la menos conflituosa e mais orientada à conformidade voluntária. A partir das reflexões desenvolvidas ao longo desta pesquisa, foi possível identificar que o sucesso dessa transformação depende da consolidação de um novo paradigma baseado na confiança, na cooperação e na consensualidade, com a utilização e a ampliação de instrumentos jurídicos inovadores e eficazes que denotam esse novo paradigma.

Trata-se de uma mudança que necessita ser cultural, histórica e jurídica e que demanda esforços para reconstruir a confiança entre as partes. Essa reconstrução só será possível com mais transparência, previsibilidade e diálogo. Esse progresso, aliás, agora possui imperativo constitucional, após a inclusão da cooperação tributária como um princípio explicitamente reconhecido nas diretrizes do Sistema Tributário Nacional,

conforme nova redação conferida pela Emenda Constitucional n. 132/2023 ao art. 145, §3º, da Constituição Federal.

Referências Bibliográficas

ABBOUD, Georges. **Discricionariedade técnica e judicial**: o ato administrativo e a decisão judicial. 1 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais (livro eletrônico). 2014.

ALAGOAS. Lei nº 8.085, de 28 de dezembro de 2018. **Institui o Programa Contribuinte Arretado**. Disponível em: <<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=373539#:~:text=Lei%20N%C2%BA%208085%20DE%2028%2F12%2F2018%20Publicado%20no%20DOE,de%20dezembro%20de%201982%2C%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%AAscias>>.

Acesso em: 5 nov. 2024.

ALM, James; MARTINEZ-VAZQUEZ, Jorge. **Tax Morale and Tax Evasion in Latin America. International Studies Program**. Working Paper 07-04. Georgia State University, 2007. Disponível em: <<https://icepp.gsu.edu/files/2015/03/ispwp0732.pdf>>. Acesso em: 28/09/2021.

ALM, James; TORGLER, Benno. *Do Ethics Matter? Tax Compliance and Morality*. J Bus Ethics 101, 635–651 (2011). Disponível em: <<https://doi.org/10.1007/s10551-011-0761-9>>. Acesso em: 17/09/2021.

ALMOND, Gabriel A.; VERBA, Sidney. **The civic culture**: political attitudes and democracy in five nations. New Jersey: Princeton University Press, 1963.

AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos. **História dos tributos no Brasil**. São Paulo: Edições SINAESP, 2000.

ARGENTINA. **Ley de Procedimiento Tributario nº 11.683/1978**. Boletín Oficial de la República Argentina, Buenos Aires, 18 abr. 1978. Disponível em: <<https://www.argentina.gob.ar/normativa/nacional/ley-11683-18771/actualizacion>>. Acesso em: 30 set. 2024.

ARRETCHE, Marta. Quem taxa e quem gasta: a barganha federativa na federação brasileira. Curitiba: **Revista de Sociologia e Política**, n. 24, jun. 2005.

AUCEJO, Eva Andrés. **Alternative dispute resolution tax in Italy**. Barcelona: Universitat de Barcelona, 2008. Disponível em: <<http://hdl.handle.net/2445/124182>>. Acesso em: 19 abr. 2024.

ÁVILA, Humberto Bergmann. Repensando o “Princípio da Supremacia do Interesse Público sobre o particular”. **Revista Diálogo Jurídico**, Salvador, CAJ – Centro de Atualização Jurídica, v. I, n. 7, outubro, 2001.

ÁVILA, Humberto Bergmann. **TEORIA DA SEGURANÇA JURÍDICA**. 3.ED. SÃO PAULO: MALHEIROS, 2014

BACKHAUS, Jürgen G. Fiscal sociology: what for? **American Journal of Economics and Sociology**, 2002.

BALERA, Wagner. Consulta em matéria tributária. **Revista de Direito Tributário**, ano 12, n. 45, p. 219-228, jul./set. São Paulo, 1988.

BALDACCI, Chiara. **Il rapporto Fisco contribuente tra istituti deflattivi del contenzioso e Cooperative Tax Compliance**. (Tesi in Diritto Tributario) Università Luiss Guido Carli, 2019.

BAPTISTA, Bárbara Gomes Lupetti; FILPO, Klever Paulo Leal. Entre a cooperação e o combate: o papel do advogado na mediação, em perspectiva comparada (Rio de Janeiro e Buenos Aires). **Revista de Formas Consensuais de Solução de Conflitos**, Brasília, v. 2, n. 1, Jan/Jun. 2016.

BARROSO, Luís Roberto. **Sem data vênica**: um olhar sobre o Brasil e o mundo. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2020.

BASILAVECCHIA, Massimo. Criticità Dell'attuale Processo Tributario E Nella Composizione Delle Commissioni Tributarie. **Riordiniamo La Giustizia Tributaria**, Anno II, n. 3 bis, 2009.

BATISTA JUNIOR, Onofre Alves. **Transações Administrativas**: um contributo ao estudo do contrato administrativo como mecanismo de prevenção e terminação de conflitos e como alternativa à atuação administrativa autoritária, no contexto de uma administração pública mais democrática. Quartier Latin, 2007.

BELL, John. Legal Research and the Distinctiveness of Comparative Law. In: **Methodologies of Legal Research**, Mark Van Hoecke (ed.), Oxford, 2011.

BINENBOJM, Gustavo. **Da supremacia do interesse público ao dever de proporcionalidade**: um novo paradigma para o direito administrativo. In: SARMENTO, Daniel (org.). Interesses públicos versus interesses privados: desconstruindo o princípio da supremacia do interesse público. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

BIRD, Richard. M.; MARTINEZ-VASQUEZ, Jorge; TOGLER, Benno. Tax Effort in Developing Countries and High Income Countries: The Impact of Corruption, Voice and Accountability. **Economic Analysis & Policy**, vol. 38 no. 1, march 2008. Disponível em: <[https://doi.org/10.1016/S0313-5926\(08\)50006-3](https://doi.org/10.1016/S0313-5926(08)50006-3)>. Acesso em: 29 set. 2021.

BORGES, José Souto Maior. **Lançamento tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

BOSSA, Gisele Barra. Potenciais caminhos para a redução do contencioso tributário e as diretrizes do CPC/15: entraves e oportunidades. In **Medidas de Redução do Contencioso Tributário e o CPC/2015**. São Paulo: Almedina, 2017

BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei n. 15, de 2024. **Institui programas de conformidade tributária e aduaneira no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda e dispõe sobre o devedor**

contumaz e as condições para fruição de benefícios fiscais. p. 24. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2384062&filename=PL%2015/2024>. Acesso em: 3 out. 2024.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **MANIFESTO DE 6 DE AGOSTO DE 1822**. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/manife_sn/anterioresa1824/manifestosemnumero-41437-6-agosto-1822-576171-publicacaooriginal-99440-pe.html>. Acesso em: 12 mar 2024.

BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Anuário**. Brasília: PGFN, 2024. Disponível em: <<https://www.gov.br/pgfn/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros>>. Acesso em: 7 nov. 2024.

BRASIL. Senado Federal. Projeto de Lei Complementar n.º 124 de 2022. **Dispõe sobre normas gerais de prevenção de litígio, consensualidade e processo administrativo, em matéria tributária**. Disponível em <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/154736>>. Acesso em: 23 de set. de 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5881/DF**. Relator Min. Marco Aurélio.

CAMPBELL, John. The State and Fiscal Sociology. **Annual Review of Sociology**, vol. 19, 1993. Disponível em: <<http://www.jstor.org/stable/2083385>>. Acesso em: 26 jan. 2024.

CAMPOS, Flávio Vilela. **El cumplimiento cooperativo en Brasil: un analisis comparado**. 2020. Dissertação (Mestrado). UNED. Madrid. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/confia/estudos-relacionados/4BDissertaoFlvioVilela.pdf>>. Acesso em: 26 set. 2024.

CAMPOS, Rogério. Contencioso tributário de pequeno valor: microssistema de experimentação do novo paradigma de sistema multiportas em matéria tributária. In: **Comentários sobre transação tributária: à luz da Lei 13.988/2020 e outras alternativas de extinção do passivo tributário / Coord.: Claudio Xavier Seefelder...** [et. al.]. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021.

CEARÁ. Lei n. 17.087, de 29 de outubro de 2019. **Institui o Programa de Conformidade Tributária denominado Contribuinte Pai d'Égua**. Disponível em: <<https://leisestaduais.com.br/ce/lei-ordinaria-n-17087-2019-ceara-institui-o-programa-de-conformidade-tributaria-denominado-contribuinte-pai-d-egua-no-ambito-da-administracao-tributaria-do-estado-do-ceara>>. Acesso em: 5 nov. 2024.

CHAVES, Marcelo Nóbrega Athayde; LIRA, Úrsula Bezerra e Silva. **Cultura do litígio no Brasil: um diálogo entre o pensamento de Keith Rosenn e Sérgio Buarque de**

Holanda. Revista Jurídica Luso-Brasileira da Universidade de Lisboa, Ano 8 (2022), nº 1.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Diagnóstico do contencioso judicial tributário brasileiro**: relatório final de pesquisa / Conselho Nacional de Justiça; Instituto de Ensino e Pesquisa. – Brasília: CNJ, 2022, p. 29. Disponível em: <<https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/02/relatorio-contencioso-tributario-final-v10-2.pdf>>. Acesso: 16 abr. 2024.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Justiça em Números**. Brasília: CNJ, 2024. Disponível em: <<https://www.cnj.jus.br/pesquisas-judiciarias/>> Acesso em: 8 jun. 2024.

CORREIA NETO, Celso de Barros. **Os impostos e o Estado de Direito**. São Paulo: Almedina Brasil, 2017.

COSTA, Wilma Peres. **Cidadãos & contribuintes**. São Paulo: Alameda, 2020.

DAUDE, Christian. MELGUIZO, Ángel. **Taxation and More Representation?: On Fiscal Policy, Social Mobility and Democracy in Latin America**, 2010. OECD Development Centre Working Papers 294, OECD Publishing.

DE WIDT, Dennis and Oats, Lynne 2017. Risk assessment in a cooperative compliance context: a Dutch-UK comparison. **British Tax Review 2017** (2), p. 230-248.

DEL PRIORE, Mary; VENÂNCIO, Renato Pinto. **O livro de ouro da história do Brasil**.

DINIZ, Geila Lídia Barreto Barbosa. **A transação na Lei n. 13.988/2020: o novo modelo de solução de conflitos tributários e suas interações com o sistema de precedentes do CPC/2015**. In: Comentários sobre transação tributária à luz da Lei n. 13.988/2020 e outras alternativas de extinção do passivo tributário/Coord.: Claudio Xavier Seefelder Filho et. al.

EBNER, Alexander. Institutions, entrepreneurship, and the rationale of government: An outline of the Schumpeterian theory of the state. **Journal of Economic Behavior & Organization**, vol 59, 2006.

ESCOLA, Hector Jorge. **El interés público como fundamento del derecho administrativo**. Buenos Aires: Depalma, 1989.

EZEQUIEL, Márcio. **Receita Federal**: história da administração tributária no Brasil. Brasília: Secretaria da Receita Federal, 2014.

Faculdade Getúlio Vargas. FGV Direito SP. Núcleo de Estudos Fiscais. **Projeto “Macrovisão Do Crédito Tributário”**. São Paulo, 2016. Disponível em <[Relatório Final - Etapa 2016 - Macrovisão - PAF \(00069753.DOCX;1\) \(fgv.br\)](#)>. Acesso em: 24 de set. de 2024

FAORO, Raymundo. **Os donos do poder**: formação do patronato político brasileiro. 3ª ed. ver. São Paulo: Globo, 2001.

FAUTOS, Boris. **História do Brasil**. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 2008.

FEIJÓ, Maria Angélica; BEVILACQUA, Lucas. Os princípios estruturantes da mediação tributária. In: **Arbitragem e mediação em matéria tributária**: a era do diálogo em matéria tributária / Coord. Regina Helena Costa... [et. al]. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023.

FERNANDES, Tarsila Ribeiro Marques. **Transação Tributária**: o direito brasileiro e a eficácia da recuperação do crédito público à luz do modelo norte-americano. Curitiba: Juruá, 2014

FERNANDES, Tarsila Ribeiro Marques; SANTOS, João Gabriel Costa dos. Da salvaguarda dos agentes públicos que participam da mediação tributária. In: **Arbitragem e mediação em matéria tributária**: a era do diálogo em matéria tributária / Coord. Regina Helena Costa... [et. al]. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023.

FRANCO, Marcelo Veiga. **Administração Pública como litigante habitual**: a necessária mudança da cultura jurídica de tratamento dos conflitos. Tese (doutorado) Universidade Federal de Minas Gerais, Faculdade de Direito, 2018. Disponível em: <<https://repositorio.ufmg.br/handle/1843/BUOS-B9HHYR>>. Acesso em: 19 mar. 2024.

GABARDO, Emerson. O princípio da supremacia do interesse público sobre o interesse privado como fundamento do Direito Administrativo Social. **Revista de Investigações Constitucionais**, Curitiba, vol. 4, n. 2, maio/ago. 2017.

GALVÃO, Cristiane de Oliveira Coelho. **Receitas não-tributárias de petróleo e democracia**. Tese (Doutorado em Direito), Universidade de São Paulo, 2013. Disponível em: <<https://doi.org/10.11606/T.2.2016.tde-01092016-141814>>. Acesso em: 9 jan. 2024.

GARBARINO, Carlo. **Research strategies in comparative taxation**. Bocconi Legal Studies Research Paper n. 3951352, 2021, p. 4. Disponível em: <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3951352>. Acesso em: 13 mai. 2024.

RESENDE, Guilherme Mendes. **Nota Técnica n. 6, de 2023**, p. 15. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/textos/verTexto.asp?servico=cmc&pagina=nupec_apresentacao#litigio_em_analise>. Acesso em: 16 fev. 2024.

GIANNETTI, Leonardo Varella. A figura do mediador na resolução de conflitos tributários: uma abordagem sobre o PL 2.485/22 e a Lei Municipal 13.028/22. In: **Arbitragem e mediação em matéria tributária**: a era do diálogo em matéria tributária / Coord. Regina Helena Costa... [et. al]. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. Entre a indisponibilidade do crédito fiscal, a busca das soluções consensuais e a dispensa de seu ajuizamento: reflexões necessárias. *In: A nova execução fiscal* / Coord. Regina Helena Costa... [et. al]. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **Transação tributária**: introdução à justiça fiscal consensual. Belo Horizonte: Fórum, 2010.

GOLDSCHIED, Rudolf. A sociological approach to problems of public finances. *In: MUSGRAVE, Richard A.; PEACOCK, Alan T. (Eds.). Classics in the theory of public finance*. London: MacMillan, 1958.

GOMES, Marcus Livio; SILVA, Eduardo Sousa Pacheco Cruz; MENEZES NETTO, Manoel Tavares de. A compatibilidade entre (in)disponibilidade do interesse público e do crédito tributário com a consensualidade. **Revista Eletrônica de Direito Processual, [S. I.]**, v. 25, n. 1, 2024. DOI: 10.12957/redp.2024.81910. Disponível em: <<https://www.e-publicacoes.uerj.br/redp/article/view/81910>>. Acesso em: 1 abr. 2024.

GORETTI, Ricardo. **Gestão adequada de conflitos**: do diagnóstico à escolha do método para cada caso concreto. Salvador: JusPodivm, 2019.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019.

GRECO, Marco Aurélio. Três papéis da legalidade tributária. *In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; e ROCHA, Sergio André (coord.). Legalidade e tipicidade no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

GRINOVER, Ada Pellegrini. **Ensaio sobre a Processualidade**. Brasília: Gazeta Jurídica, 2016.

HOLANDA, Sérgio Buarque de. **Raízes do Brasil**. 26 ed. – São Paulo: Companhia das Letras, 1995.

INSTITUTO DE ENSINO E PESQUISA. **Contencioso administrativo tributário federal**: uma análise comparativa entre Brasil e sete países. São Paulo: Insper, 2021. Disponível em: <https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2021/03/Contencioso-administrativo-tribut%C3%A1rio-federal_Uma-an%C3%A1lise-comparativa-entre-Brasil-e-sete-pa%C3%ADses.pdf>. Acesso em: 6 out. 2022.

ITÁLIA. Ministero dell'Economia e delle Finanze. **Relazione sul monitoraggio stato del contenzioso tributario e sull'attività delle Corti di giustizia tributaria**, ano 2022. Disponível em: <<https://www.finanze.gov.it/it/statistiche-fiscali/statistiche-sul-contenzioso-tributario/analisi-sul-contenzioso-tributario>>. Acesso em: 4 jun. 2024.

ITÁLIA. Ministero dell'Economia e delle Finanze. **Relazione sul monitoraggio stato del contenzioso tributario e sull'attività delle Corti di giustizia tributaria**, ano 2009. Disponível em: <<https://www.finanze.gov.it/it/statistiche-fiscali/statistiche-sul-contenzioso-tributario/analisi-sul-contenzioso-tributario>>. Acesso em: 4 jun. 2024.

KIRCHHOF, Paul. **Tributação no estado Constitucional**. Tradução: Pedro Adamy. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

LARAIA, Roque de Barros. **Cultura, um conceito antropológico**. 14^a ed. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Ed., 2001.

LEROY, Marc. **Taxation, the state and society: the fiscal sociology of interventionist democracy**. Brussels: Peter Lang, 2011.

LINHARES, Bianca de Freitas. **Cultura política e percepção tributária**: uma análise sobre sustentação da democracia brasileira. Tese (Doutorado em Direito), Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Disponível em: <<https://lume.ufrgs.br/handle/10183/30634>>. Acesso em: 29 jan. 2024.

LUCENA FILHO, Humberto Lima de. **A cultura da litigância e o Poder Judiciário**: noções sobre as práticas demandistas partir da justiça brasileira. Disponível <<http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=84117275be999ff5>>. Acesso em: 19 mar. 2024.

MACHADO, Carlos Henrique. Justiça multiportas no direito tributário brasileiro. **Cadernos do Programa de Pós-Graduação em Direito – PPGDir./UFRGS, [S. I.]**, v. 16, n. 1, 2021, 241. DOI: 10.22456/2317-8558.104436. Disponível em: <<https://seer.ufrgs.br/index.php/ppgdir/article/view/104436>>. Acesso em: 3 abr. 2024.

MADER, Luzius. Evaluation of legislation: contribution to the quality of legislation. **Legislationline**, 2001. Disponível em: <<http://www.legislationline.org/documents/id/15216>>. Acesso em: 28 abr. 2021.

MADUREIRA, Claudio Penedo. **Administração Pública, litigiosidade e juridicidade**: a importância da Advocacia Pública para o exercício da função administrativa. Tese (Doutorado em Direito), Pontifícia Universidade Católica De São Paulo, p. 26-28. Disponível em: <<https://tede2.pucsp.br/handle/handle/6437>>. Acesso em: 14 ago. 2023.

MARINO, Giuseppe. **L'adempimento collaborativo**. In: Il diritto tributario nella stagione delle riforme. Coord. MANZON, Enrico; e Giuseppe Melis. Pisa: Pacini Editore, 2024. Disponível em: <https://www.giustiziainsieme.it/easyarticles/images/shared/fascicoli/Il_diritto_tributario_nella_stagione_delle_riforme.pdf>. Acesso em: 24 mai. 2024.

MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro (administrativo e judicial)**. 8.ed. São Paulo: Dialética, 2015.

MARTIN, Issac William; MEHROTRA Ajay; PRASAD, Monica. The thunder of History: The Origins and Development of the New Fiscal Sociology. In: **The new fiscal sociology: taxation in comparative and historical perspective**. Cambridge University Press, 2009.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2013.

MENEZES NETTO, Manoel Tavares de.; ALBARELLO, Beatriz Amália. Análise exploratória do impacto econômico da transação tributária federal na cobrança da dívida ativa da União. **Revista Processus de Políticas Públicas e Desenvolvimento Social**, Ano 5, n.09, jan.-jul., 2023. Disponível em: <<https://periodicos.processus.com.br/index.php/>>. Acesso em: 7 nov. 2024.

MENEZES NETTO, Manoel Tavares de.; GROGNET, João Henrique Chauffaille. O racional jurídico das diferentes modalidades da transação tributária federal e a consolidação nacional do instituto a partir do Projeto de Lei Complementar n. 124/2022. **Anais do I Congresso Nacional da Dívida Ativa: consensualidade, cooperação e sustentabilidade fiscal** / org. João Henrique Chauffaille Grognet. Brasília: Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, 2024. Disponível em: <<https://www.gov.br/pgfn/pt-br/central-de-conteudo/publicacoes>>. Acesso em: 7 nov. 2024.

MENKE, Cassiano. Contraditório, segurança jurídica e participação do contribuinte no âmbito do processo administrativo de Solução de Consulta. In: **Consulta tributária da União** / Coord. Regina Helena Costa... [et. al]. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023

MENKE, Cassiano; MICHELS, Gilson Wessler. Contraditório 4.0: a interlocução qualificada e sua influência sobre a natureza, o conteúdo e os efeitos da atuação pública no processo tributário administrativo, p. 455-483. In: **Tax 4.0: Tributação na realidade exponencial**. Coordenadores: Luiza Leite, Rodrigo Schwartz e Bruno Feigelson. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021.

MESSIAS, Lorreine Silva et al. **Contencioso tributário no Brasil: relatório 2020: ano referência 2019**. São Paulo: Insper, Núcleo de Tributação, 2020. Disponível em: <https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2020/07/Contencioso_tributario_Relatorio2019_092020_v2.pdf>. Acesso em: 30 ago. 2022.

MITA, Enrico de. **Principi di diritto tributario**. 5ª ed. Milão: Giuffrè, 2007.

MOMBELLI, Fernando. Métodos alternativos de prevenção e solução de conflitos implementados pela administração tributária federal. In: **Processo administrativo tributário** / Coord. Regina Helena Costa... [et. al]. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023.

MORAIS, Cristiano Neuenschwander Lins de. **Cobrança e renegociação de tributos em atraso no Brasil**: análise da estrutura de incentivos do programa de transação tributária da Lei n. 13.988, de 2020. Dissertação (Mestrado MPPG), FGV, 2021. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/31338/Dissertacao_M

estrado_Cristiano_Versao_Final_revisada_biblioteca.pdf?sequence=5>. Acesso em: 22 jul. 2024.

MORAES, Maria Celina Bodin de. A caminho de um direito civil constitucional. **Revista de direito civil, imobiliário, agrário e empresarial**, v. 17, n. 65, p. 21-32, jul./set. 1993.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. Novos institutos consensuais da ação administrativa. Rio de Janeiro: **Revista de Direito Administrativo**, v. 231, 2003.

MOURA, Alessandra Teixeira Joca de Albuquerque. **A relação fisco e contribuintes na obrigação tributária**. Dissertação (Mestrado em Direito), Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa, 2022, p. 15. Disponível em: <<https://repositorio.idp.edu.br/handle/123456789/4111>>. Acesso em: 28 fev. 2024.

MUMFORD, Ann. **Fiscal Sociology at the Centenary: UK Perspectives on Budgeting, Taxation and Austerity**. London: Palgrave Socio-Legal Studies, 2019.

NABAIS, José Casalta. **Contratos fiscais: reflexões acerca da sua admissibilidade**. Coimbra: Coimbra Editora, 1994, Série Studia Iuridica, n. 5.

NERY, Cristiane da Costa. **Mediação tributária: estabelecendo novos paradigmas para a eficiência na gestão fiscal**. São Paulo: Dialética, 2023

NISHIOKA, Alexandre Naoki; Dalmazo, Giulia Ramos. Consulta tributária: efeitos vinculantes, aplicação erga omnes e novo artigo 194-C do CTN. In: **Normas gerais de prevenção de conflitos, consensualidade e processo administrativo tributário e Código de Defesa dos Contribuintes** / Coord. Regina Helena Costa... [et. al]. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023.

NUNES, Cleucio Santos. **Curso completo de direito processual tributário**. 5ª ed. Editora Saraiva, 2022.

OECD. **Cooperative tax compliance: building better tax control frameworks**. Paris: OECD, 2016, p. 11-15. Disponível em: <<https://doi.org/10.1787/9789264253384-en>>. Acesso em: 13 set. 2024.

OECD. **Co-operative compliance: a framework – From enhanced relationship to co-operative compliance**. Disponível em: <https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/co-operative-compliance-a-framework_9789264200852-en#page1>. Acesso em: 17 set. 2021.

OECD. **General administrative principles: Corporate governance and tax risk management**. Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/administration/43239887.pdf>. Acesso em: 20 set. 2021>.

OECD. **Study into the role of tax intermediaries**. Paris: OECD, 2008, p. 33-38. Disponível em <<https://www.oecd.org/tax/administration/39882938.pdf>>. Acesso em: 13 set. 2024

OECD. **Together for better outcomes**: engaging and involving sme taxpayers and stakeholders. PARIS. OECD PUBLISHING. <[HTTP://DX.DOI.ORG/10.1787/9789264200838-EN](http://dx.doi.org/10.1787/9789264200838-EN). 2013B>.

OLIVEIRA, Daniela Olímpio de. **Uma sociologia da questão tributária no Brasil**: ocultamento e desocultamento da moral tributária. Rio de Janeiro, RJ: Lumen Juris, 2020.

OLIVEIRA, Gustavo Justino de; SCHWANKA, Cristiane: A administração consensual como a nova face da Administração Pública no século XXI: fundamentos dogmáticos, formas de expressão e instrumentos de ação. **A&C Revista de Direito Administrativo & Constitucional**. n. 11, jan./mar. 2003. Belo Horizonte: Fórum, 2003.

Oliveira, Phelippe Toledo Pires de. A evolução dos trabalhos sobre conformidade cooperativa no âmbito da OCDE. In: **Cooperative compliance e medidas de redução do contencioso tributário**. Coord. BOSSA, Gisele Barra... [et. al.]. São Paulo: Almedina, 2022

OMEGNA, Nelson. **A cidade colonial**. 2ª ed. Brasília: EBRASA, 1971.

OWENS, Jeffrey. Tax administrators, taxpayers and their advisors: can the dynamics of the relationship be changed? **Bulletin for International Taxation**, IBFD, September, 2012.

OWENS, Jeffrey. The role of tax administrations in the current political climate. In: **Bulletin for international taxation**. Amsterdam: IBFD, March 2013.

PALMA, Juliana Bonacorsi. **Atuação administração consensual**: estudos dos acordos substitutivos no processo administrativo sancionador. Dissertação (Mestrado em Direito), Universidade de São Paulo. Disponível em: <<https://doi.org/10.11606/T.2.2017.tde-18052017-131051>>. Acesso em: 1 abr. 2024.

PAOLETTI, Alessandro. **Gli istituti deflattivi del contenzioso tributário**. (Tesi di Laurea) Università Ca'Foscari Venezia, 2020. Disponível em: <<http://dspace.unive.it/handle/10579/18067>>. Acesso em: 29 abr. 2024

PARAGUAY. **Ley 125/1991**. Disponível em: <<https://www.bacn.gov.py/leyes-paraguayas/2345/ley-n-125-establece-el-nuevo-regimen-tributario>>. Acesso em: 30 set. 2024.

PARISI, Fernanda Drummond. A consulta fiscal perante a administração tributária e ponderações sobre uma nova perspectiva do instrumento. In: **Consulta tributária da União** / Coord. Regina Helena Costa... [et. al.]. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023.

PELLIZZARI, Deoni. **A grande farsa da tributação e da sonegação**. Petrópolis: Vozes, 1990.

PERINI, Giovanni Maria. **La conciliazione giudiziale**. (Tesi di Laurea) Università Ca'Foscari Venezia, 2021, p. 2. Disponível em: <<http://hdl.handle.net/10579/18772>>. Acesso em: 7 mai. 2024.

PINHO, Mariana Corrêa de Andrade. Capacidade de pagamento como expressão do princípio da igualdade na transação tributária. In: CONRADO, Paulo Cesar; ARAUJO, Juliana Furtado Costa (coord.). **Transação Tributária na prática da Lei 13.988/2020**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020.

PORTO, Éderson Garin. **Os deveres de colaboração, cooperação e proteção no Direito Tributário**: por um novo perfil de relação obrigacional tributária. Tese (Doutorado em Direito), Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2015, p. 79. Disponível em: <https://lume.ufrgs.br/handle/10183/116280?locale=pt_BR>. Acesso em: 28 fev. 2024.

RIO GRANDE DO SUL. Lei n. 15.576, de 29 de dezembro de 2020. **Institui o Código de Boas Práticas Tributárias do Estado do Rio Grande do Sul, cria o Conselho de Boas Práticas Tributárias, autoriza a criação das Câmaras Técnicas Setoriais, estabelece hipóteses de acordos setoriais de boas práticas, institui o Programa de Estímulo à Conformidade Tributária – Nos Conformes RS**. Disponível em: <<http://www.al.rs.gov.br/filerepository/repLegis/arquivos/LEI%2015.576.pdf>>. Acesso em: 5 nov. 2024.

ROCHA, Joaquim Freitas da. Da necessidade de combater o excessivo animus litigandi em matéria tributária: enfoque luso-brasileiro. In: **Arbitragem e mediação em matéria tributária** / Coord. Regina Helena Costa... [et. al]. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023.

ROCHA, Sergio André. **Fundamentos do direito tributário brasileiro**. Belo Horizonte, MG: Letramento; Casa do Direito; Direito Tributário e Financeiro, 2020.

ROCHA, Sergio André. Reconstruindo a confiança na relação fisco-contribuinte. **Revista de Direito Tributário Atual**, ISSN 1415-8124, São Paulo, n. 39, p. 507-527, 2018. Disponível em: <<https://ibdt.org.br/RDTA/reconstruindo-a-confianca-na-relacao-fisco-contribuinte/>>. Acesso em: 1 mar 2024.

ROSEMBUJ, Túlio. **La transacción tributaria**. Barcelona: Atelier, 2000.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. O fundamento da legalidade tributária. do autoconsentimento ao pluralismo político. **Revista de Informação Legislativa**. Brasília: Senado Federal. a. 45 n. 177 jan/mar. 2008.

SAMAHA, Stéphanie. **Consulta fiscal na prevenção de conflitos entre o fisco e contribuinte**. 2019. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2019.

SANTIAGO, Mário José Dehon São Thiago. Programas de conformidade no Brasil: ontem, hoje e amanhã. In: **Normas gerais de prevenção de conflitos, consensualidade e processo administrativo tributário e Código de Defesa dos Contribuintes** / Coord. Regina Helena Costa... [et. al]. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Kafka**: alienação e deformidades da legalidade, exercício do controle social rumo à cidadania fiscal. 1. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, Fiscosoft, 2014.

SÃO PAULO. Lei Complementar nº 1.320, de 06 de abril de 2018. **Institui o Programa de Estímulo à Conformidade Tributária – "Nos Conformes"**. Disponível em: <<https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei.complementar/2018/lei.complementar-1320-06.04.2018.html>>. Acesso em: 5 nov. 2024.

SBARAGLIA, Gianpaolo. **La mediazione nel processo tributario**. (Tesi di Dottorato) Università Guido Carli, 2015. Disponível em: <<http://hdl.handle.net/11385/200972>>. Acesso em: 02 mai 2024.

SCATTOLIN, Diego. **Il reclamo e la mediazione tributaria**: i nuovi istituti deflativi del contenzioso tributario. (Tesi di Laurea) Università Ca'Foscari Venezia, 2013. Disponível em: <<http://dspace.unive.it/bitstream/handle/10579/3804/817175-1167708.pdf>>. Acesso em: 30 mai. 2024.

SCHUMPETER, Joseph Alois. The Crisis of the Tax State. *In*: Richard Swedberg. Joseph A. Schumpeter. **The economics and sociology of capitalism**. Princeton: Princeton University Press, 1991.

SCHIOPPA, Antonio Padoa. **A History of Law in Europe**: From the Early Middle Ages to the Twentieth Century. Cambridge-New York: Cambridge University Press, 2017.

Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. **Confia: relatório final do teste de procedimentos**. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/confia/arquivos/2024/2024-09-17_relatorio-teste-procedimentos-confia.pdf>. Acesso em: 14 out 2024.

SECRETARIA ESPECIAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Diagnóstico do contencioso tributário administrativo brasileiro**: relatório final de pesquisa / Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil; Banco Interamericano de Desenvolvimento; Associação Brasileira de Jurimetria. – Brasília: RFB, 2022. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/diagnostico-do-contencioso-tributario-administrativo/relatorio_final.pdf>. Acesso: 23 jul. 2024.

SECRETARIA ESPECIAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Fórum de diálogo do programa CONFIA**. Brasília: RFB, 2021. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/confia/arquivos/2021/Estatutorepublicado29102021.pdf>>. Acesso em: 03 out. 2024.

Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. **Relatório Anual da Fiscalização da Receita Federal do Brasil 2023 – 2024**. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de->

conteudo/publicacoes/relatorios/fiscalizacao/relatorio-anual-fiscalizacao_2023-2024.pdf/view>. Acesso em: 11 out. 2024.

SEVEGNANI, Joacir. **A resistência aos tributos no Brasil**: Estado e sociedade em conflito. Florianópolis: Conceito Editorial, 2009.

SIEMS, Mathias. **Comparative law**. Cambridge, United Kingdom: Cambridge University Press, 2ª ed., 2018.

SIEMS, Mathias. **The methods of comparative corporate law**. Durham Law School, 2016. Disponível em: <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2593420>. Acesso em: 15 mai. 2024.

SILVA, Eduardo Sousa Pacheco Cruz. **Transação tributária federal**: análise de impacto legislativo da Lei n. 13.988/2020. São Paulo: Dialética, 2022.

SILVA, Ricardo Almeida Ribeiro da. Mediação tributária: prevenção e solução de controvérsias e disputas de interesse coletivo. In: **Arbitragem e mediação em matéria tributária: a era do diálogo em matéria tributária** / Coord. Regina Helena Costa... [et. al]. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023.

SIMONE, Antonio. **Il giudice tributario**: passato, presente e futuro. OCDEC/SAF: Milano, 2014.

SIMOME, Giulio De. Lo Statuto del contribuente. In: **Normas Gerais de Prevenção de Conflitos, Consensualidade e Processo Administrativo Tributário e Código de Defesa dos Contribuintes** / Coord. Regina Helena Costa... [et. al]. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023.

TEODOROVICZ, Jeferson. **História disciplinar do Direito Tributário brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2017.

Tesauro, Francesco. **Manuale del processo tributario**. Torino: Giappichelli 4ª ed., 2017.

TORRES, David et. al. **Revelando o Sistema Tributário Nacional**. São Paulo: Edições SINAESP.

TORRES, Heleno Taveira. Transação, Arbitragem e Conciliação Judicial como Medidas Alternativas para Resolução de Conflitos entre Administração e Contribuintes – Simplificação e Eficiência Administrativa. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, ano 1, n. 2, mar. 2003.

TRIGUEIRO, Oswaldo. A autonomia regional na Itália. **Rev. Dir. Públ. e Ciência Política** – Rio de Janeiro – Vol. 2, n. jul. / dez. 1959.

UNIÃO EUROPEIA. **Better regulation package**. Estrasburgo: European commission, 2015. Disponível em: <<https://ec.europa.eu/info/law/law-making-process/planning->

and-proposing-law/better-regulation-why-and-how/better-regulation-guidelines-and-toolbox_pt>. Acesso em: 28 abr. 2021.

URUGUAI. **Código Tributário nº 14306**. Aprovado pelo Decreto Ley nº 14.306 de 29/11/1974. Promulgação: 29/11/1974. Publicação: 06/12/1974. Disponível em: <<https://www.impo.com.uy/bases/codigo-tributario/14306-1974>>. Acesso em: 30 set. 2024.

VERSIGLIONI, Marco. **Accordo e disposizione nel diritto tributario**: contributo allo studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale, Giuffrè, Milano, 2001.

ZAGREBELSKY, Gustavo. **Adeguamenti e cambiamenti della Costituzione**. In Scritti sulle fonti normative e altri temi di vario diritto in onore di Vezio Crisafulli, vol. II, Padova: CEDAM, 1985.