

7.

REFORMA TRIBUTÁRIA – ALGUMAS POSSIBILIDADES NO ÂMBITO INFRACONSTITUCIONAL

MÁRIO LUIZ OLIVEIRA DA COSTA

Introdução

O presente artigo apresenta breves considerações sobre eventuais alterações do sistema tributário nacional que poderiam ser implementadas no âmbito infraconstitucional. As alterações infraconstitucionais caracterizam importante alternativa para viabilizar ao menos algumas etapas das “reformas tributárias”, independentemente das também necessárias mudanças no texto constitucional, há décadas debatidas, mas não implementadas (além da prévia reforma administrativa para redimensionar o tamanho do Estado). Tendo por norte a busca de simplicidade, modernidade, eficácia, competitividade e segurança jurídica, assim como presupondo bom senso, boa-fé, confiabilidade e transparência nas relações entre todos os agentes envolvidos, são objeto de análise possíveis mudanças infraconstitucionais atinentes a: PIS e COFINS; IRPJ e CSL; contribuições e taxas; ICMS; custos de conformidade; multas moratórias e punitivas; decadência e prescrição; contencioso administrativo e judicial; e soluções consensuais.

Tive o prazer e a honra de participar, em 27 de outubro de 2020, a convite do caro amigo Daniel Szelbrackowski, de um dos painéis da “Jornada de Debates Sobre as Reformas Tributárias”, organizada pelo Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa – IDP. Foram então abordados, juntamente com os ilustres professores Mary Elbe Queiroz e Roque Antonio Carrazza, sob a competente mediação de Hadassah San-

tana e Rafael Fonseca, determinados aspectos atinentes ao tema que nos coube, qual seja, “Alternativas de Reformas Infraconstitucionais”.

Agora, convidado por Lais Porto e novamente por Daniel, reitero algumas sugestões objetivando aprimorar nosso Sistema Tributário com alterações de natureza infraconstitucional. Ressalvo desde logo dois aspectos fundamentais: há, indubitavelmente, muito mais a ser feito além das sugestões ora apresentadas e não parece viável modernizar e simplificar a verdadeira “colcha de retalhos” em que se transformou o Sistema Tributário Nacional (STN) sem uma criteriosa e competente revisão constitucional. De fato, mesmo não sendo objeto de análise nesse momento, registre-se a urgência de uma ampla reforma (ou “limpeza”) tributária no âmbito constitucional, que será ainda mais eficaz se implementada por etapas previamente programadas e, em especial, precedida de adequada reforma administrativa que delimite o tamanho do Estado (redimensionando, por consequência, a carga tributária necessária para custear suas despesas), de modo a não apenas reduzir o número de tributos como torná-los mais simples e eficientes.

Tudo em busca da justiça tributária, com menor regressividade, incentivo à formalidade e geração de emprego e renda. Ou, nos dizeres de Marcus Abraham¹, estimulando “o pagamento espontâneo dos tributos” e promovendo “a previsibilidade jurídica e uma nova cultura à administração tributária de facilitar a difícil relação entre Fisco e contribuinte, o que contribuirá positivamente ao ambiente de negócios e reduzirá a imensa litigiosidade fiscal”, ressalvado ser “utópico (...) acreditar que uma reforma tributária possa, neste momento, propor a redução da carga fiscal sem antes tornar o gasto público mais eficiente”, até porque “Reforma tributária e reforma na despesa pública são lados de uma mesma moeda”.

Ocorre que a longa espera pela reforma tributária no âmbito constitucional² em nada obsta – antes, justifica – a implementação de alterações infraconstitucionais objetivando simplificar obrigações principais

¹ A reforma tributária que queremos. O Globo, 28/10/2019 – www.oglobo.globo.com/opiniaao/artigo-reforma-tributaria-que-queremos-24047506.

² A que todos anseiam desde o longínquo ano de 1993. Tantos foram os avanços e alterações advindos da Constituição Federal de 1988, inclusive em relação ao STN, que o artigo 3º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) determinou fosse

e acessórias, uniformizar procedimentos, desburocratizar e melhorar o ambiente de negócios, quiçá incrementando a arrecadação e viabilizando a redução da carga tributária mesmo na ausência das necessárias alterações constitucionais. Por que não implementar, autonomamente, alternativas infraconstitucionais³ direcionadas ao aumento da segurança jurídica, à simplificação (ou à menor complexidade) do sistema tributário e à redução da carga tributária?!

São esses os princípios norteadores das sugestões ora comentadas.

1. PIS e COFINS

As contribuições ao PIS (Programa Integração Social) e à COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social) há muito deveriam ter sido unificadas e tornadas verdadeiramente não cumulativas, sem majoração de alíquotas.

No que respeita à não cumulatividade, o “balão de ensaio” ocorreu com o PIS, quando da edição da Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002 (convertida na Lei nº 10.637/2002), que instituiu a sistemática de forma restrita àquela contribuição e apenas para determinadas hipóteses, majorando, contudo, a alíquota a elas aplicável (de 0,65% para 1,65%). No ano seguinte (2003), foi editada a Medida Provisória n. 135, convertida na Lei nº 10.833/2003 e, desta feita, instituindo a sistemática não cumulativa para a COFINS, bem como majorando sua alíquota de 3% para 7,6%.

Ora, implementar sistemática não cumulativa (e, pior, parcialmente) acompanhada de expressiva majoração das alíquotas (quase triplicadas)

feita uma “revisão constitucional” após cinco anos de sua promulgação, revisão esta que também deveria abranger o STN, mas jamais procedida.

³ Concordando-se ou não com os argumentos de Heleno Taveira Torres (dentre outros) no sentido de que “a melhor e mais eficiente reforma tributária, sem dúvidas, será aquela que se possa operar mediante leis complementares e ordinárias ou mesmo com adoção de atos infralegais, que não tolham direitos dos contribuintes e garanta a continuidade das competências tributárias dos estados e municípios, ao mesmo tempo que contribua para a superação da crise, estimule a volta dos investimentos e garanta melhores horizontes fiscais para as finanças dos entes federativos” (A reforma tributária mais urgente é infraconstitucional. Revista eletrônica Conjur, 01/07/2020 – www.conjur.com.br/2020-jul-01/consultor-tributario-urgente-reforma-tributaria-infracostitucional).

caracterizou mais do que “dar com uma mão e tirar com a outra”. Para a grande maioria dos contribuintes, a nova sistemática implicou não apenas aumento da carga tributária como, também, maiores custos operacionais para a apuração desses tributos, além de riscos e contingências antes impensáveis.

Se tanto não bastasse, desde as edições das MPs ns. 66 e 135 e respectivas Leis de Conversão ns. 10.637/2002 e 10.833/2003, foram introduzidas, como se sabe, diversas alterações na legislação e nos atos regulamentares atinentes a ambas as contribuições, com diretrizes cada vez mais complexas e onerosas, incidências monofásicas e plurifásicas, cumulativas e não cumulativas, repletas de exceções das mais diversas. A racionalidade do sistema e a redução da carga imaginadas quando dos pleitos de “modernização” de tais contribuições, infelizmente, não se concretizaram. Como registram, dentre outros, Luís Eduardo Schoueri e Matheus Cherulli Alcântara Viana, “o sonho se transfigurou em pesadelo”, tendo sido implementada sistemática “ainda mais danosa que o ‘efeito cascata’ que se pretendeu mitigar na origem das discussões”, fazendo com que as contribuições de que se cuida “se tornassem um verdadeiro ‘frankenstein tributário’”⁴.

É preciso evitar que tal se repita na atualidade. O Projeto de Lei n. 3887/2020, por exemplo, ao propor a substituição do PIS e da COFINS pela “CBS” (Contribuição sobre Bens e Serviços), apresentou o percentual de 12% (e não 9,25%, que resultaria da simples somas das atuais alíquotas na sistemática dita não cumulativa) como “alíquota geral da CBS” (artigo 8º) e propôs diversas exceções: isenções, incidências monofásicas, alíquota diferenciada de 5,8% para determinadas pessoas jurídicas, vedação à apropriação de créditos em algumas situações, exclusões de base de cálculo etc. A própria Exposição de Motivos do PL 3887 pretende justificar a adoção de “alíquota uniforme de 12%” ou “alíquota positiva única (e alíquota zero aplicada apenas a exportações)” (item 12) para, logo a seguir, mencionar hipóteses de isenção (item 13) e regimes diferenciados (item 14.1).

⁴ O termo “insumos” na legislação das contribuições sociais ao PIS/PASEP e à COFINS: a discussão e os novos contornos jurisprudenciais sobre o tema, em “PIS e Cofins à luz da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais”, Coord. Marcelo Magalhães Peixoto e Gilberto de Castro Moreira Junior. São Paulo: Ed. MP, 2011, pág. 409.

Não cabe, nessa oportunidade, aprofundar o exame acerca desse tema específico⁵, mas, por mais apropriadas que possam eventualmente ser tais exceções, não há como afastar o temor de continuarmos no “*pesadelo*” e lidando com o “*frankenstein tributário*” referidos por Schoueri e Viana, tudo a contrariar o discurso de simplificação, modernização e redução da litigiosidade. Ademais, como justificar que, apesar de tantas exceções, setores que sabidamente não terão créditos relevantes em razão de suas peculiaridades (tendo sido, inclusive e por esse motivo, anteriormente mantidos na sistemática cumulativa⁶) não tenham sido por elas abrangidos?

Não incorramos nos mesmos erros do passado; antes, aprendamos com eles. Como alerta Everardo Maciel, “Claro que existem problemas no PIS/Cofins, como a equivocada interpretação dos direitos creditórios dos insumos no regime não cumulativo, a controvérsia sobre o conceito de receita e a utilização abusiva dos regimes especiais. Por que não se debruçar sobre esses problemas e elaborar soluções? O que não se deve, como no dito popular, é matar a vaca para acabar o carrapato”⁷.

A não cumulatividade há de ser plena, simples e eficaz, algo prometido há vinte anos e ainda não cumprido. Para tanto, basta assegurar o creditamento correspondente aos valores de PIS e COFINS a serem lançados a débito pelos prestadores de todos os serviços e pelos fornece-

⁵ Além de vasta doutrina examinando inúmeros aspectos atinentes ao tema, reporto-me a dois artigos nos quais me manifestei acerca de alguns deles: *Déjà vu* no PIS / COFINS x CBS. Revistas Eletrônicas Jota (www.jota.info), de 27/07/2020, e *Conjur* (www.conjur.com.br), de 31/07/2020; e PIS e COFINS não cumulativos. Artigo constante do livro “Direito dos Negócios Aplicado”, vol. III – Dos direitos conexos, coordenado por Elias Marques de M. Neto e Adalberto Simão Filho. São Paulo: Almedina, 2016.

⁶ Como os prestadores de serviços sujeitos ao lucro presumido, cujos gastos mais relevantes se concentram na remuneração de empregados e autônomos. Causa estranheza, aliás, que o próprio PL 3887 tenha proposto alíquota reduzida (5,8%, ao invés dos 12% propostos em relação aos demais contribuintes) para determinadas instituições financeiras sob a justificativa de que a CBS deva ser “apurada de forma diferenciada em razão de especificidades que dificultam a tributação do valor adicionado em cada operação”, sem, no entanto, fazer a mesma distinção para prestadores de serviços, que também possuem especificidades que assim justificariam e são grandes geradores de emprego, bem como responsáveis por expressiva parcela do PIB nacional, estimada em mais de 60%.

⁷ Reforma deve resolver, não criar problemas. Revista Veja de 09/08/2020.

dores de todos os insumos, em ambas as situações desde que adquiridos para ou no exercício da atividade cuja receita será igualmente onerada pelas mesmas contribuições. Qualquer sistema distinto, em que não se assegure ao menos isso, será apenas parcialmente não cumulativo (ou, por óbvio, parcialmente cumulativo).

As alíquotas, de seu turno, já foram indevidamente majoradas (quase triplicadas!) no início do século. Nada justifica nova majoração, nem mesmo a alegação de que assim seria necessário para “compensar” a exclusão do ICMS das bases de cálculo do PIS e da COFINS. Afinal, fato é que – à vista do entendimento fixado pelo Supremo Tribunal Federal (STF) – tais contribuições jamais deveriam ter incidido sobre o valor do imposto estadual, de modo que “calibrar” as alíquotas em razão da necessária exclusão implicaria perpetuar, obliquamente, a inconstitucionalidade já declarada, tal como perpetuou-se ou mesmo agravou-se, também obliquamente, a sistemática cumulativa quando da majoração das alíquotas sob o pretexto de evitar perda de arrecadação.

Se o pressuposto seria manter a carga fiscal, o que justificaria impor sistemática mais complexa e operacionalmente muito mais onerosa? Impõe-se seja ao menos possibilitado a cada contribuinte optar, periodicamente, pelo sistema que melhor lhe aprouver, ou seja, podendo adotar as alíquotas e bases de cálculo originais e mantendo a apuração sob a sistemática cumulativa. A simplificação e unificação do PIS e da COFINS nos moldes referidos certamente implicaria até mesmo majoração da arrecadação decorrente tanto destas contribuições quanto de outros tributos, pois incentivaria a formalidade e reduziria em muito os custos operacionais das empresas em geral, otimizando suas atividades e incrementando sua lucratividade.

Muitas outras alterações aumentariam a eficiência do PIS e da COFINS ou da contribuição que vier a substituí-los, como a adoção apenas do regime de caixa (não competência, pelo qual o contribuinte se vê obrigado a adiantar ao Fisco parcela de algo de que sequer usufruiu de fato) e a possibilidade de recuperar valores pagos em relação a receitas não auferidas e/ou inadimplidas (o que já seria de rigor na atualidade, pois não se pode aceitar que o tributo incidente sobre a receita acabe por incidir, definitivamente, sobre a “não receita”). Vale dizer, aceita-se o pagamento das contribuições sobre a receita não auferida, mas, a partir do momento

em que a inadimplência do tomador do serviço ou adquirente do produto tornar-se definitiva, há de ser recuperado o respectivo montante, sendo essa, a meu ver, a melhor interpretação acerca do quanto decidido pelo STF nos autos do RE nº 586.482 (Rel. Min. Dias Toffoli, j. 23/11/2011).

Quanto antes forem tais ajustes implementados, com ou sem unificação ou criação de uma nova contribuição que os substitua, tanto melhor será para o atingimento dos objetivos retro indicados.

2. IRPJ e CSL

Obviamente, a complexidade do imposto de renda das pessoas jurídicas e da contribuição social sobre o lucro demanda estudos aprofundados para melhor identificar os diversos aspectos passíveis de simplificação, o que não condiz com o propósito verificado na presente oportunidade.

Ainda assim, há diretrizes fundamentais para balizar referidos estudos, a começar pelas necessárias redução e simplificação de tantas regras, muitas delas desnecessárias, contraditórias entre si ou ultrapassadas. Basta lembrar que o Regulamento do Imposto de Renda atual (RIR - Decreto n. 9.580, de 22/11/2018) possui de 1.050 artigos, o que, por si só e independentemente de tantos outros dispositivos legais e infralegais existentes, caracteriza claro indício de excessiva regulamentação.

Há, de outro lado, várias distorções passíveis de rápida correção. Tal como referido em relação ao PIS e à COFINS, por exemplo, deve ser evitada a tributação da renda e do lucro apurados no regime de competência (disponibilidade apenas jurídica), justificando-se tão somente em situações excepcionais nas quais a adoção do regime de caixa possa implicar distorções, como benefício exacerbado ao contribuinte ou mesmo desequilíbrio concorrencial. Diversos exemplos adicionais poderiam ser mencionados, como as distorções verificadas na tributação de mera atualização monetária indevidamente equiparada a ganho de capital (ou a receita financeira) e a dedutibilidade apenas de tributos pagos e não quando objeto de depósito judicial mesmo sendo os recursos igualmente destinados ao erário, dentre tantas outras irracionalidades atualmente existentes.

Apenas haverá justiça fiscal e previsibilidade em matéria de imposto de renda e de contribuição social sobre o lucro, incentivando a formalidade e incrementando a arrecadação, se a tributação se limitar a onerar

efetivos “renda” e “lucro”. Tributar realidades distintas de renda e lucro incentiva a informalidade e a sonegação, sendo o fato muitas vezes adotado como justificativa para a evasão. Assim é que tanto a legislação ordinária quanto sua regulamentação e sua interpretação – em especial pela fiscalização e pelo Poder Judiciário – devem ter como norte, como principal diretriz, a imperiosidade de não se admitir exigência de IRPJ e/ou CSL sobre realidades distintas de renda e lucro. “Simples assim”.

Sempre atual o conhecido alerta feito há décadas pelo ministro Luiz Galotti: “Se a lei pudesse chamar de compra o que não é compra, de importação o que não é importação, de exportação o que não é exportação, de renda o que não é renda, ruiria todo o sistema tributário inscrito na Constituição”⁸. E de fato, há anos nosso sistema tributário está a ruir, pouco a pouco. No mesmo sentir, dentre outras, a lição do ministro Carlos Velloso de que “tanto a expressão renda quanto a expressão proventos implicam a ideia de fluxo, de alguma coisa que entra, que é recebida. (...) não me parece possível a afirmativa no sentido de que possa existir renda ou provento sem que haja acréscimo patrimonial, acréscimo patrimonial que ocorre mediante o ingresso ou o auferimento de algo, a título oneroso”⁹.

Importa destacar, por fim, que a busca por justiça fiscal deve ser neutra e isenta, com todos os cuidados para evitar verdadeiras “armadilhas”, ainda que bem-intencionadas, mas que deixem de considerar todas as nuances envolvidas em cada situação, quando não demagógicas ou populistas. Cite-se, como exemplo, a questão atinente à isenção do imposto de renda sobre lucros e dividendos distribuídos pelas pessoas jurídicas a seus sócios ou acionistas.

Há quem defenda a volta da tributação de lucros e dividendos sem considerar os vários benefícios resultantes da isenção em vigor há mais de vinte e cinco anos¹⁰, acompanhada que foi da majoração do imposto de renda das pessoas jurídicas, da redução dos custos de fiscalização de milhares de pessoas físicas para apuração de eventual prática de distribuição disfarçada de lucros e da otimização da arrecadação com o desin-

⁸ STF, RE n. 71.758, DJ 31/08/1973 (RTJ 66/165).

⁹ RE n. 117.887, Rel. Min. Carlos Velloso, Tribunal Pleno, DJ 24/03/1993.

¹⁰ Desde o ano base de 1996, conforme artigo 10 da Lei nº 9.249/95.

centivo à informalidade e os controles mais efetivos das pessoas jurídicas, maior geração de empregos etc.¹¹. Aliás, a própria Receita Federal do Brasil já atestou que “A não tributação do lucro distribuído obedece a lógica econômica da integração tributária entre a pessoa física e a jurídica. Como o lucro já sofre a incidência na empresa, o sócio ou acionista é desonerado, evitando dupla incidência sobre o mesmo valor”¹².

O retorno ao passado não pode se dar sem estudos mais aprofundados e ajustes a impedir ou ao menos minimizar verdadeiro retrocesso a todos prejudicial. Como alerta Everardo Maciel, não se pode comparar “o tratamento tributário dos dividendos vis-à-vis do trabalho assalariado, sem considerar o ciclo impositivo completo e as respectivas bases de cálculo”, além dos vários efeitos negativos que poderiam decorrer da reintrodução da tributação de lucros e dividendos, como “ressurgimento da Distribuição Disfarçada de Lucros (DDL) a níveis patológicos”; “intensificação de Planejamentos Tributários Abusivos”; “fuga de investimentos para jurisdições de tributação combinada mais favoráveis”; “fechamento de capital das companhias familiares hoje do tipo aberto, para evitar auditorias independentes e fiscalização da CVM”; e “aumento da já elevada carga tributária nominal e, pela reação dos contribuintes, perda de arrecadação (Curva de Lafer – ultrapassagem do limite impositivo aceitável)”¹³.

Tenha-se presente, ademais, a referida majoração da tributação dos resultados das pessoas jurídicas quando da implementação da atual sistemática, de modo que sua eventual revogação exigiria, necessariamente,

¹¹ Aponta Everardo Maciel, com propriedade, ter havido à época “ampla reforma no IRPJ, com extinção da dedutibilidade da correção monetária do patrimônio líquido, redução de alíquotas, instituição dos juros remuneratórios do capital próprio e dos preços de transferência”, dentre outras providências em decorrência das quais “entre 1996 e 2002 a arrecadação do IRPJ cresceu 116,7%, em termos reais, e sua participação no PIB aumentou de 1,51% para 2,26%”. Tributação de dividendos, Wolf e Lagarde. *Jornal O Estado de São Paulo*, 04/04/2019.

¹² Estudos tributários. Prestação de serviços no lucro presumido. Nota de rodapé 13, p. 16 (www.receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/estudos-diversos/prestacao-servicos-no-lucro-presumido).

¹³ Tributação de Dividendos. Apresentação feita no 3º Congresso CODECON – Conselho Estadual de Defesa do Contribuinte, aos 17/10/2019.

proporcional redimensionamento da carga a elas imposta, a fim de ao menos minimizar alguns dos efeitos previstos por Everardo Maciel.

Igualmente indispensável o tratamento distinto às sociedades empresariais e não empresariais, em especial aquelas criadas para o regular exercício de profissões regulamentadas¹⁴. Dentre outras distinções, enquanto naquelas o reinvestimento dos lucros caracteriza-se muitas vezes como condição de sobrevivência¹⁵, nestas, o reinvestimento dos lucros é exceção ou insignificante, pois, deduzidas as despesas incorridas, procede-se ao rateio do saldo remanescente a fim de remunerar o trabalho exercido em determinado período, em geral atividade intelectual pessoalmente desenvolvida pelos sócios. Mais ainda, nas sociedades de profissões não regulamentares os sócios assumem risco ainda maior de não auferirem receitas suficientes a cobrir os custos fixos da sociedade e sequer terem qualquer remuneração ao final de cada mês.

Contam, exclusivamente, com o rateio dos lucros que possam auferir, rateio esse verificado após a regular tributação da própria sociedade (da qual são exigidos também outros tributos além do imposto de renda), o que justifica não ser a mesma verba onerada pelo IRPJ e pelo IRPF. No mínimo, há de subsistir vantagem fiscal relevante no tratamento dado a quem possa desenvolver duas atividades tanto individualmente quanto por intermédio de pessoas jurídicas, de modo a compensar todos os custos e encargos daí decorrentes e incentivar esta opção tão mais vantajosa ao erário em relação à redução da informalidade, à facilitação da fiscaliza-

¹⁴ Listadas na IN RFB nº 23/86, tais como: advocacia, análise clínica laboratorial, arquitetura, assistência social, auditoria, avaliação e perícia, biologia e biomedicina, contabilidade, economia, engenharia, ensino e treinamento, fisioterapia, fonoaudiologia, geologia, medicina (exceto a prestada por ambulatório banco de sangue, case de saúde, casa de recuperação ou repouso sob orientação médica, hospital e pronto-socorro), nutricionismo, odontologia, psicologia e psicanálise, raio X e radioterapia, despachante, terapêutica ocupacional, tradução e veterinária, dentre outras atividades ali indicadas.

¹⁵ Conforme Nelson Eizirik, *“a função econômica essencial do mercado de capitais é a de permitir às empresas, mediante emissão pública de seus valores mobiliários, a captação de recursos não exigíveis para o financiamento de seus projetos de investimento ou mesmo para alongar os prazos de suas dívidas (...) a companhia não está obrigada a devolver os recursos aos investidores (...), mas, isto sim, a remunerá-los, sob a forma de dividendos, caso apresente lucros em suas demonstrações financeiras”*. Mercado de Capitais – Regime Jurídico. 3ª ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2011, p.8.

ção e ao incremento da arrecadação atinente a todos os demais tributos envolvidos. Mais uma razão, portanto, a demonstrar o grande equívoco de se pretender tributar a distribuição de lucros e dividendos nos mesmos patamares da renda auferida no trabalho autônomo ou assalariado.

Não bastasse o quanto antes demonstrado, é certo que, se o propósito for manter a carga fiscal atual, não há por que modificar a sistemática; já se for reduzi-la, basta fazê-lo em relação às próprias pessoas jurídicas tributadas. Portanto, fica claro o propósito de aumentar a carga fiscal sobre o lucro e a renda das pessoas jurídicas (ainda que na parte distribuída a seus acionistas ou proprietários). Ainda que não fosse esse o propósito, certamente seria o efeito, como bem demonstram simulações, dados e exercícios divulgados por diversos trabalhos técnicos produzidos sobre o tema.

Em suma, há e sempre haverá diversos e relevantes aspectos a demandar ponderação e exame cautelosos em relação às alterações em geral objetivando simplificar, modernizar e equilibrar a tributação do lucro e da renda, o que apenas confirma a vasta gama de alternativas existentes no âmbito infraconstitucional.

3. Contribuições e taxas

Há muito têm sido as contribuições utilizadas como se impostos fossem, o que exige urgente correção. Como alertam Hamilton Dias de Souza, Humberto Ávila e Roque Antonio Carrazza,

Contribuições não são impostos. Estes últimos são tributos desvinculados de qualquer atividade estatal relacionada ao contribuinte (CTN, artigo 16). Daí, inclusive, terem os impostos sido distribuídos entre os entes federativos a título exclusivo, como fontes próprias para custeio de suas despesas gerais. Já as contribuições são tributos finalísticos e, como tal, vinculados a ações estatais voltadas a objetivos específicos, relativos a determinados grupos econômicos, profissionais e/ou sociais constitucionalmente indicados. Disso resulta que somente os integrantes desses segmentos possam ser seus sujeitos passivos, impondo-se, ainda, que haja proporcionalidade entre o quantum cobrado e o custo da atuação estatal que justifique a exigência, proibida sua utilização para outros fins.¹⁶

¹⁶ A reforma tributária que o Brasil precisa - parte III. Revista eletrônica Conjur, 10/11/2019 - www.conjur.com.br/2019-nov-10/opiniao-reforma-tributaria-brasil-parte-iii.

Imperioso, assim, na esteira da mesma lição, melhor fixar os limites para sua exigência, que impeçam o uso indiscriminado da figura sem a devida observância de “destinação obrigatória dos recursos arrecadados a órgão, fundo ou despesas específicas”, se possível “com a definição de sanções ao descumprimento dessa regra”. Há, ainda, que se tornar “expresso o princípio da referibilidade, proibindo-se contribuições cujos sujeitos passivos não pertençam ao grupo interessado na atividade estatal financiada, bem como cobranças que não sejam proporcionais aos respectivos custos”.

O mesmo se diga em relação às taxas, “tributos vinculados e finalísticos, de modo que sua cobrança só é admitida se houver atividade estatal diretamente relacionada ao contribuinte” e desde que com “equivalência razoável entre o respectivo valor a o custo estimado daquela atividade, proibida a utilização para despesas outras”¹⁷.

Ainda que preferível fosse a adoção desses ajustes no âmbito constitucional, poderiam ser suficientemente fixados em lei complementar, com maior agilidade e eficácia. A rigor, não seria necessária qualquer alteração constitucional ou infraconstitucional, demandadas apenas em razão da recalcitrância das autoridades fiscais e da instabilidade da jurisprudência, vez que bastaria a observância dos reais contornos constitucionais já existentes, tanto das contribuições quanto das taxas, conforme melhor doutrina. Mostram-se, contudo, necessários à vista (i) de tantos excessos e desvios de finalidade, ou, nas palavras de Scaff, “exóticas imposições”, verdadeiras “aberrações tributárias”¹⁸ que há décadas pululam – e continuam a pulular – em todas as esferas da federação; e (ii) da errática, quando não por demais condescendente, jurisprudência do STF relativa ao menos às contribuições, cuja orientação, em determinados casos,

¹⁷ Hamilton Dias de Souza, Humberto Ávila e Roque Antonio Carrazza, A reforma tributária que o Brasil precisa – parte III, cit.

¹⁸ Fernando Facury Scaff. Por uma reforma tributária (quase toda) infraconstitucional. Revista eletrônica Conjur, 12/06/2019 – www.conjur.com.br/2019-jun-17/justica-tributaria-reforma-tributaria-toda-infraconstitucional.

“eliminou *perigosamente* alguns dos principais critérios de controle dessa espécie tributária”¹⁹.

4. ICMS

O ICMS é outro exemplo de imposto cuja complexidade – acompanhada de várias distorções – só aumentou desde a Constituição Federal de 1988 e que demanda profundas alterações constitucionais. Só assim, eventualmente até mesmo com sua substituição por um novo imposto sobre valor agregado (desde que atendidos diversos requisitos, o que não cabe discutir nessa oportunidade), poderão ser definitivamente superados tantos problemas gerados por um sistema que se tornou caótico, com 27 legislações distintas e em muitos casos inconciliáveis, efeitos deletérios da chamada “guerra fiscal”, fatos geradores confrontantes com o ISS, sobreposições com o IPI etc.

Ainda assim, enquanto não se verifica a reforma constitucional e mesmo no período de transição que precisará ser fixado, há de se regular, uniformizar e simplificar o ICMS, o quanto possível, por lei complementar. Por que não regular por esse veículo normativo temas como prevenção e solução de conflitos de competência / sujeição ativa, hipóteses de tributação na origem e no destino, alíquotas e créditos em geral e substituição tributária?

No que tange à substituição tributária, mesmo não parecendo viável simplesmente extingui-la como sugere Scaff²⁰ (não obstante assim fosse desejável em muitas hipóteses em que se apresenta, enquanto noutras

¹⁹ Como bem exemplificam Hamilton Dias de Souza e Thúlio José M. M. de Carvalho, remetendo aos ensinamentos de Marco Aurélio Greco, Paulo Ayres Barreto, Eliana Alonso Moyses e Daniel Gatschnigg Cardoso e indicando dois precedentes em que assim se verificou (RE n. 603.624/SC, RE n. 878.313/SC). Desafios para uma Reforma Tributária no Brasil, pendente de publicação quando da redação do presente artigo.

²⁰ “Outro exemplo é *acabar com a sistemática de substituição tributária*, o que não geraria maior problema em face da tecnologia digital que já existe e está implantada (como o *Sped Fiscal*). Voltaríamos a ter a velha e boa sistemática *normal* de apuração dos tributos.” Fernando Facury Scaff. Por uma reforma tributária (quase toda) infraconstitucional. Revista eletrônica Conjur, cit.

a sistemática se mostre aceitável desde que não cause distorções²¹), há muito a ser feito no âmbito infraconstitucional. Como bem apontam Hamilton Dias de Souza, Humberto Ávila e Roque Antonio Carrazza, não se pode admitir a exigência de recolhimento complementar quando for a operação substituída praticada por valor superior ao presumido, sob pena de “subverter a lógica interna desse sistema” e tornar “a substituição tributária algo similar ao regime de estimativa”. Afinal, sendo o regime instituído unilateral e obrigatoriamente pelo Fisco “no seu próprio interesse”, é seu “o ônus de arcar com prejuízos resultantes de pautas mal calculadas. Ademais, a substituição tributária deve restringir-se aos setores indicados em lei complementar, para haver uniformidade a nível nacional”²².

Também aqui, portanto, o que se propõe são medidas simples que muito auxiliariam a minimizar riscos de distorções e desequilíbrios concorrenciais, exigindo-se para sua adoção, contudo, coragem, imparcialidade e razoabilidade.

5. Custos de conformidade

Diversos exemplos demonstram o quanto desproporcionais e distorcidos são os custos de conformidade em geral e, em especial, atinentes às obrigações acessórias, a provocar perda de eficiência e monumental custo operacional às empresas brasileiras ou aqui operantes.

Conforme apurado pelo Instituto Brasileiro de Pesquisas Tributárias (IBPT), entre outubro/1988 (quando da promulgação da Constituição Federal) e outubro/2019 foram editadas 403.322 normas sobre tributação no Brasil e 16 emendas constitucionais em matéria fiscal. Vale dizer, foram criadas naquele período, em média, 52 normas tributárias por dia útil²³. A burocracia e a complexidade do sistema tributário brasileiro exi-

²¹ Em especial nos casos de grande difusão de revendedores que possam ser substituídos com razoável estimativa dos valores das operações subsequentes e rápida comprovação e restituição do excesso tanto na hipótese de não realização do fato gerador subsequente quanto na de sua realização por valor inferior ao estimado (como assegurado pelo STF - RE n. 593.849), otimizando a fiscalização e dificultando a sonegação.

²² A reforma tributária que o Brasil precisa – parte III, cit.

²³ Instituto Brasileiro de Pesquisas Tributárias (IBPT). Quantidade de normas editadas no Brasil: 31 anos da Constituição Federal de 1988, www.migalhas.uol.com.br/arqui-

gem, de acordo com o Banco Mundial, média de 1501²⁴ horas por ano apenas para “preparar, arquivar e pagar (ou reter)” os tributos devidos pelas empresas, contra a média de apenas 158,8 horas por ano dos países membros da OCDE²⁵. Enquanto nas empresas brasileiras, em média, a “cada 200 funcionários, 1 trabalha na área contábil (...), nos Estados Unidos, a proporção é 1 para mil e, na Europa, 1 para 500”²⁶.

É fato, que, nos últimos anos, foram verificados diversos avanços com a adoção de procedimentos eletrônicos (tais como nota fiscal eletrônica, Sistema Público de Escrituração Contábil - SPED, eSocial e outros) e a eliminação de algumas redundâncias. Todavia, há ainda muito a ser feito no sentido tanto da simplificação quanto da desburocratização, de modo a unificar ainda mais os sistemas de registros e de controle e, em especial, não ser o contribuinte obrigado a praticamente proceder ao trabalho da fiscalização, como se verifica atualmente.

Informes, declarações e guias de pagamento de quaisquer tributos federais, estaduais e municipais devem ser unificados e simplificados ao máximo. Deve-se, de fato e realmente, “sistematizar a coleta de informações fiscais, muitas vezes repetidas e redundantes, e reduzir a complexidade de PIS, Cofins e ICMS, nos quais se tem quase uma sistemática de apuração para cada segmento econômico”²⁷. Não há justificativa lógica, por exemplo, para a exigência de apresentação de tantos informes e declarações atinentes aos mais variados tributos federais, estaduais e municipais (como IRPJ, CSL, PIS, COFINS, IPI, ICMS, ITCMD, ITBI, ITR, ISS, taxas diversas etc.), muitas vezes repetindo informações que poderiam constar de um único banco de dados de modo a, inclusive, dificultar a sonegação e inviabilizar a prestação de informações distintas a depender do tributo envolvido.

vos/2019/10/art20191025-11.pdf (acesso em 29/04/2021).

²⁴ Ou 1958, como informa a reportagem referida a seguir.

²⁵ Doing Business – medindo a regulamentação do ambiente de negócios (2020), www.portugues.doingbusiness.org/pt/data/exploreconomies/brazil#DB_tax (acesso em 29/04/2021).

²⁶ www.g1.globo.com/economia/noticia/empresas-gastam-1958-horas-e-r-60-bilhoes-por-ano-para-vencer-burocracia-tributaria-apontam-pesquisas.ghtml

²⁷ Fernando Facury Scaff. Por uma reforma tributária (quase toda) infraconstitucional. Revista eletrônica Conjur, cit.

6. Multas moratórias e punitivas

Como se sabe, no âmbito federal – assim como em diversos estados e municípios – exige-se multa de mora no espontâneo recolhimento extemporâneo de tributos vencidos em percentuais escalonados²⁸, até o limite de 20% do valor do respectivo imposto. Já no que respeita à multa de ofício, imposta quando da constituição do crédito tributário considerado devido e vencido, há diversas situações em que se pretende exigí-las em percentuais próximos (como 75%), iguais ou muito superiores a 100% do valor do respectivo tributo, citando-se quanto aos superiores, exemplificativamente, os percentuais de 150% e 225% no âmbito federal e de até 300%, no âmbito estadual²⁹.

Independentemente da orientação jurisprudencial do STF no sentido da inconstitucionalidade, por manifesta natureza confiscatória, de multas excedentes a 100% do valor do respectivo tributo³⁰ e de o tema aguardar definição final em sede de repercussão geral³¹, nada impede – muito ao contrário, é premente – a revisão dos percentuais aplicados a título de multas moratórias e punitivas.

Com efeito, se em tempos de elevada inflação poder-se-ia considerar razoável a exigência de tão significativos percentuais (como a, de certa forma, compensar eventual defasagem não recomposta pelos índices de atualização e/ou juros adotados), há muito essa realidade não mais se verifica, tampouco se justifica tamanha desproporção. Ademais, há muito foi a multa moratória atinente a relações privadas de consumo limitada a

²⁸ Em se tratando de tributo administrado pela RFB, 0,33% ao dia, até o referido limite.

²⁹ Como em São Paulo (e em outros estados), em que se exige a multa punitiva, em determinadas hipóteses, no valor correspondente tanto a 300% do imposto não apurado quanto a 50% do valor da operação (conforme artigo 85, g, h e n, da Lei n. 6.374/89).

³⁰ ADI n. 551-1, j. 24/10/2002, Rel. Min. Ilmar Galvão; ARE 905685 AgR-segundo/GO, Rel. Min. Roberto Barroso, j. 26/10/2018 e RE 748257 AgR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 20/08/2013, dentre outros precedentes.

³¹ RE n. 1.335.293/SP (Tema 1195), Relator atual o Ministro Nunes Marques. Refira-se, também, o RE n. 736.090/SC (Tema 863), em que se discute a legitimidade da multa qualificada, excedente a 100% do valor do respectivo imposto exigido.

2%³² ou, em se tratando de aquisição não realizada por adquirente final ou de alugueis, a 10%³³.

Inequívoca a desproporção, assim, tanto do percentual de 20% para multas moratórias (ainda que se possa considerar de alguma forma razoável o percentual de 0,33% ao dia quando não atinja índice acumulado superior a 10%, por exemplo) quanto, em especial, de 75% a 300% para multas punitivas. Esses percentuais acabam por, paradoxalmente, desincentivar o pagamento extemporâneo de tributos e incentivar o litígio, muitas vezes benéfico a longo prazo, considerando a incidência de juros simples (não cumulativos) e a possibilidade de posterior parcelamento ou mesmo redução dos encargos exigidos, quando não a elevada probabilidade de redução de multas superiores a 100% do valor do respectivo tributo exigido.

Assim é que, também como medida de incentivo à adimplência e desincentivo ao litígio, mostra-se de todo pertinente a alteração da legislação ordinária a fim de limitar a multa de mora ao máximo de 10% (computando-se 0,33% ao dia até tal limite) e as multas punitivas aos percentuais, quando muito, de 50% do valor do respectivo tributo e, nas hipóteses de sonegação, fraude ou conluio, eventualmente 100%.

7. Decadência e prescrição

Os prazos quinquenais de decadência e prescrição em matéria fiscal, fixados há quase 60 anos nos artigos 173 e 174 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66 - CTN), não condizem com a realidade atual.

Não há dúvida de que os controles e o fluxo de informações eram muito mais difíceis e reduzidos na década de 1960. Com os avanços tecnológicos tem-se, atualmente, acesso instantâneo a dados e informações como patrimônio, renda, lucro, receita e movimentações financeiras em geral. O fluxo de informações e as inovações verificadas em atuais 5 anos certamente equivalem ao que ocorria em 50 anos, quando da publicação do CTN.

³² Conforme artigos 52, § 1º, do Código de Defesa do Consumidor (Lei nº 8.078/1990, na redação da Lei nº 9.298/1996) e 22 do Decreto nº 2.181/1997, o mesmo se verificando em relação a débitos de condomínio, nos termos do artigo 1.336, § 1º, do Código Civil.

³³ Percentual máximo previsto no Decreto nº 22.626/33 (artigo 9º).

A existência de cinco anos para a constituição do crédito tributário e para sua posterior cobrança, assim como para o contribuinte pleitear a restituição do indébito, implicam, atualmente, mais desvantagens do que vantagens a todos os envolvidos, gerando incertezas, surpresas e insegurança jurídica para os dois lados. Justifica-se, assim, sua redução para dois, ou, no máximo, três anos, quando muito mantendo-se os cinco anos apenas para as hipóteses de simulação, nas quais é razoável que, tendo o contribuinte agido dolosamente para ocultar a ocorrência do fato gerador, tenha o Fisco prazo superior para detectar a infração.

Várias seriam as vantagens decorrentes dessas reduções, dentre as quais limitar os períodos em que tanto contribuintes quanto Fisco fiquem sujeitos a surpresas e contingências até então ocultas ou desconhecidas, assim como possam reduzir e otimizar suas atividades de guarda e análise de documentos e informações. Anote-se, ademais, que o prazo prescricional mais reduzido para os contribuintes pleitearem a repetição do indébito certamente reduziria em muito – ou mesmo tornaria desnecessária – a modulação de efeitos de determinadas decisões do STF no sentido da inconstitucionalidade de exigências fiscais. De fato, não obstante o prazo prescricional previsto no CTN já assegure a devida modulação de forma equânime a todos, não há dúvida de que, vindo ele a ser reduzido, muito menor seria o efeito decorrente do ajuizamento de novas medidas judiciais após determinado julgamento relevante do STF, vez que limitados apenas aos dois ou três anos anteriores à propositura de cada ação.

Evitar-se-ia a distorção verificada nas modulações procedidas pelo STF em processos tributários (quando consideradas necessárias pela Corte) e por força das quais, em geral, mesmo tendo observado o prazo prescricional fixado no CTN, contribuintes que haviam proposto ações judiciais com apenas um ou poucos dias de diferença, acabaram sendo prejudicados por esse mero detalhe, adotado como único *discrimen* para impedir a recuperação de valores indevidamente pagos ao longo de cinco anos!

8. Contencioso administrativo e judicial

O contencioso tributário (administrativo e judicial) demanda diversos aprimoramentos cuja análise integral, nessa oportunidade, não é viável.

Apenas a título exemplificativo, quanto ao contencioso administrativo seria de todo oportuna a edição de lei complementar pela qual fossem uniformizados os procedimentos atinentes aos processos federais, estaduais e municipais (quanto aos prazos e recursos cabíveis, realização de diligências, observância de orientações firmadas no âmbito dos tribunais judiciais superiores etc.), assim como fixados critérios para a composição dos tribunais administrativos tais como, na esteira das sugestões de Hamilton Dias de Souza, Humberto Ávila e Roque Antonio Carrazza³⁴:

- a) nomeação por concurso e, se distintas as origens de atuação nas esferas pública e privada, determinação de paridade de membros integrantes de cada órgão julgador, com paridade e alternância nas posições de desempate (em geral, a presidência de cada turma ou câmara); e
- b) fixação de mandatos por períodos predeterminados, eventualmente admitindo uma ou duas reeleições se em prazos razoáveis, de modo a evitar a perpetuação, bem como assegurar a provisoriedade do exercício da função de julgador administrativo e, conseqüentemente, constante renovação dos quadros.

Seria extremamente positivo, ainda, ampliar as hipóteses para apresentação e exame de consultas fiscais, a fim de poderem versar não apenas sobre interpretação da legislação tributária, mas, também, sobre sua aplicação à vista das peculiaridades e provas de cada caso concreto, tal como ocorre nos procedimentos fiscalizatórios em geral. Teriam as autoridades fiscais o dever de analisar as consultas em seu mérito, restringindo ao máximo as hipóteses excepcionais em que pudessem declarar

³⁴ "O Brasil é composto pela União, 27 estados e por volta de 5.570 municípios, que possuem regramento próprio para processamento de defesas e recursos administrativos em matéria fiscal. Essa quantidade de normas procedimentais gera insegurança e custos excessivos, especialmente para empresas que operam em diferentes locais e têm que se adaptar aos ritos aplicáveis e cada um deles. Assim, convém uniformizar procedimentos mediante lei nacional. Nesta, deverão ser introduzidas garantias de imparcialidade no controle da atividade dos agentes fiscais, como paridade dos órgãos de julgamento, alternância de juízes nas posições de desempate etc." A reforma tributária que o Brasil precisa - parte III, cit.

ineficácia apenas a situações em que o exame do mérito se mostrasse efetivamente inviável.

Auxiliaria em muito, ainda, a reduzir o contencioso tributário judicial se, na hipótese de resposta desfavorável a determinada consulta, pudesse o contribuinte, ao invés de optar entre aguardar a autuação fiscal com imposição de multa e juros ou recorrer ao Judiciário (o que, por óbvio, incentiva a adoção da segunda alternativa), apresentar recurso na própria esfera administrativa, com a consequente formação de processo administrativo tal como se fosse, a resposta, uma autuação fiscal. O contribuinte que tivesse se adiantado à fiscalização para espontaneamente formular sua consulta seria recompensado com a ausência de imposição de qualquer multa, além da suspensão de exigibilidade dos respectivos créditos tributários envolvidos até final exame por todas as instâncias administrativas cabíveis, nas esferas federal, estaduais e municipais.

Já no âmbito judicial, inúmeras providências poderiam ser implementadas objetivando a simplificação de procedimentos, a eliminação da chamada jurisprudência defensiva, a efetiva priorização do exame de mérito, a busca da verdade material e o tratamento equânime a contribuintes em situações análogas, observando-se o amplo acesso à Justiça e a necessária neutralidade fiscal para fins concorrenciais. No entanto, para o momento, ao menos duas simples alterações – dentre tantas outras possíveis – auxiliariam a reduzir o enorme volume de recursos submetidos aos tribunais em geral, com discussão de temas distintos do próprio mérito das exigências fiscais envolvidas.

A primeira seria assegurar a subsistência de garantias apresentadas pelos contribuintes, desde que hígidas e suficientes, até o trânsito em julgado das decisões finais proferidas nos respectivos feitos, exceto apenas quando a tese de mérito em debate tivesse sido objeto de decisão final, com efeitos *erga omnes* ou em processo repetitivo, proferida pelo tribunal competente para exame do tema em última instância.

Além do enorme volume de recursos atualmente existentes e continuamente interpostos objetivando meramente preservar garantias apresentadas, não é sequer razoável assegurar, de um lado, a discussão na esfera administrativa desvinculada de qualquer garantia e, de outro, autorizar a excussão das garantias apresentadas na esfera judicial antes de ser a respectiva exigência definitivamente legitimada. Estando os interes-

ses fiscais assegurados, nada justifica impor ao contribuinte ônus ainda maior do que aquele decorrente da manutenção da garantia enquanto não se saiba se, afinal, procede ou não sua resistência em relação a determinada exigência fiscal.

Outro tema que demanda urgente solução diz respeito à concomitância de ações anulatórias de lançamento fiscal ou mandados de segurança com execuções fiscais e respectivos embargos envolvendo as mesmas exigências fiscais. Isto porque, com o término da discussão administrativa, tem o contribuinte o direito de tentar obter tutela judicial suspendendo a exigibilidade do suposto crédito tributário, ao que procede por intermédio de mandado de segurança ou ação anulatória do lançamento fiscal. Todavia, não sendo obtida a tutela – o que pode ocorrer por diversas razões distintas da decretação liminar de improcedência do pedido – tem o contribuinte, igualmente, o direito de efetuar o depósito judicial dos respectivos montantes ou aguardar a propositura da execução fiscal, caso queira apresentar garantia que considere menos onerosa.

Nessas hipóteses, contudo, tem sido comum a extinção dos embargos à execução fiscal por suposta litispendência com a medida judicial anterior, muitas vezes com determinação de prosseguimento da execução fiscal e excussão da garantia apresentada.

Não obstante o correto fosse a mera suspensão tanto da execução quanto dos embargos até final julgamento da medida judicial anterior (conforme artigo 313, V, "a", do CPC – Código de Processo Civil), o tema subsiste controverso e indefinido no âmbito dos tribunais pátrios. Considerando o grande volume de recursos existentes e a efetiva necessidade de ser a execução fiscal suspensa, após garantida, até final julgamento da ação anterior atinente à mesma exigência, é de todo aconselhável a alteração da legislação ordinária a fim de assim ser expressamente determinado, inclusive com a explicitação da desnecessidade de oposição de embargos à execução fiscal, salvo se atinentes a eventuais novos temas, não debatidos nas ações anteriores.

9. Soluções consensuais

As medidas de negociação e composição extrajudicial caracterizam, igualmente, importante mecanismo para auxiliar a descongestionar o Poder Judiciário, assim como para pacificar as relações entre Fisco e con-

tribuintes. Nelas se vislumbram possível solução ou, ao menos, importante auxílio para reduzir a litigiosidade fiscal e aumentar a recuperação de créditos tributários, mesmo porque não há como negar a total inviabilidade de serem todos os litígios fiscais adequados e corretamente solucionados pelo Judiciário.

Aponta Heleno Torres, ressaltando serem o artigo 14 da LRF (Lei de Responsabilidade Fiscal – Lei Complementar n. 101/2000) e o artigo 156 do CTN de mesma hierarquia, que ao menos a partir da entrada em vigor do novo CPC há de se reconhecer o “dever estatal de rápida solução dos litígios, e não sua eternização, com custos vários para o Estado”, como “o custo do próprio processo, os custos de perdas de oportunidades, pela não utilização dos recursos públicos, dentre outros”, impondo-se, também por força do disposto no artigo 3º, § 3º, do CPC, “estimular, inclusive no processo judicial, o uso da conciliação, a mediação e outros métodos de solução consensual de conflitos”³⁵.

Como observa Eduardo Rehder Galvão,

A transação tributária, instituída na esfera federal por meio da Lei nº 13.988/2020 – ato normativo que supriu a lacuna do artigo 171 do Código Tributário Nacional –, além de servir como instrumento legítimo de incrementação da arrecadação, oferta às empresas em grave crise financeira, ou seja, que não apresentam capacidade de pagamento de seu passivo fiscal, a possibilidade de alcançar a denominada conformidade fiscal³⁶.

Destaque-se, com efeito, o relevante avanço verificado, ao menos no âmbito da União Federal, com o advento da Lei n. 13.988/2020.

Mostra-se indispensável, porém, incrementar as hipóteses de transação e de negócio jurídico processual em matéria fiscal, incentivando-se negociação que envolva também redução do valor principal exigido, substituição de multas de ofício por multas de mora, suspensão da exigibili-

³⁵ Reforma tributária infraconstitucional precisa avançar. Revista eletrônica Conjur, 05/06/2019 – www.conjur.com.br/2019-jun-05/consultor-tributario-reforma-tributaria-infraconstitucional-avancar.

³⁶ A transação tributária como estratégia para a retomada da atividade econômica. Revista eletrônica Conjur, 10/05/2021 – www.conjur.com.br/2021-mai-10/galvao-transacao-tributaria-retomada-atividade-economica.

dade de tributos *sub judice* em situações específicas que assim se justifique face às peculiaridades envolvidas (como estar a empresa em recuperação judicial, haver decisões favoráveis aos argumentos apresentados, dentre outras), produção de provas, utilização de prejuízos fiscais, precatórios e direitos creditórios, definição e exclusão do rol de corresponsáveis etc.

Tudo sem prejuízo da aconselhável implementação (i) das mesmas possibilidades em relação a tributos estaduais e municipais, bem como (ii) da arbitragem em questões tributárias (outra possível e interessante opção para a solução de litígios sem envolver o Poder Judiciário).

Conclusão

Como ressalvado ao início, o quanto ora exposto, longe de pretender esgotar a matéria, objetiva apenas e tão somente demonstrar que as “reformas tributárias” envolvem diversas possíveis etapas e soluções independentes umas das outras, que podem ser prontamente adotadas também no âmbito infraconstitucional.

Há, além das sugestões aqui apresentadas, muitas outras alterações infraconstitucionais possíveis e necessárias, para cuja implementação bastam vontade, competência e dedicação por parte dos legisladores, das autoridades fiscais e dos contribuintes. Todas elas devem ser sempre norteadas pela busca de simplicidade, modernidade, eficácia, competitividade, pressupondo e assegurando que haja bom senso, boa-fé, confiabilidade e transparência nas relações entre todos os agentes envolvidos, sempre em observância ao princípio maior da segurança jurídica.

As simples providências ora sugeridas, ainda que longe de resolverem integralmente os problemas e distorções decorrentes de nosso complexo sistema tributário, certamente em muito auxiliariam a reduzir a litigiosidade fiscal e o custo Brasil, assim como proporcionariam relevante incremento da arrecadação.

Concluo como o fiz aos 27 de outubro de 2020: Seria pedir muito o que ora se apresenta ou trata-se apenas do mínimo razoável que se espera de um país que pretenda avançar, modernizar seu sistema tributário, incentivar a atividade econômica, incrementar a geração de empregos e atrair investimentos?!