

**XXV CONGRESSO DO CONPEDI -
CURITIBA**

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

LIANE FRANCISCA HÜNING PAZINATO

LUCIANA GRASSANO DE GOUVÊA MELO

Todos os direitos reservados e protegidos.

Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI

Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Ingo Wolfgang Sarlet – PUC - RS

Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim – UCAM

Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Maria dos Remédios Fontes Silva – UFRN

Vice-presidente Norte/Centro - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes – IDP

Secretário Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba – UFSC

Secretário Adjunto - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

Representante Discente – Doutoranda Vivian de Almeida Gregori Torres – USP

Conselho Fiscal:

Prof. Msc. Caio Augusto Souza Lara – ESDH

Prof. Dr. José Querino Tavares Neto – UFG/PUC PR

Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini Sanches – UNINOVE

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva – UFS (suplente)

Prof. Dr. Fernando Antonio de Carvalho Dantas – UFG (suplente)

Secretarias:

Relações Institucionais – Ministro José Barroso Filho – IDP

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho – UPF

Educação Jurídica – Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues – IMED/ABEDI

Eventos – Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – FUMEC

Prof. Dr. Jose Luiz Quadros de Magalhaes – UFMG

Profa. Dra. Monica Herman Salem Caggiano – USP

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo – UNIMAR

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr – UNICURITIBA

Comunicação – Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro – UNOESC

D598

Direito tributário e financeiro II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UNICURITIBA;

Coordenadores: Liane Francisca Hüning Pazinato, Luciana Grassano de Gouvêa Melo –Florianópolis: CONPEDI, 2016.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-325-2

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: CIDADANIA E DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL: o papel dos atores sociais no Estado Democrático de Direito.

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Brasil – Congressos. 2. Direito Tributário. 3. Direito Financeiro. I. Congresso Nacional do CONPEDI (25. : 2016 : Curitiba, PR).

CDU: 34



XXV CONGRESSO DO CONPEDI - CURITIBA

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

Apresentação

Temos a satisfação de apresentar os artigos do grupo de trabalho de direito tributário e financeiro (II) do XXV Congresso do Conpedi – Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito, sediado em Curitiba, de 07 a 10 de dezembro de 2016.

Os artigos foram apresentados pelos autores na tarde do dia 08 de dezembro, no Centro Universitário Curitiba – UNICURITIBA, sob a nossa coordenação. Em seguida às apresentações, tivemos a alegria de conduzir um profícuo debate.

A sala estava cheia e os debates foram estimulantes, em especial porque tivemos uma representação bastante heterogênea dos diversos estados da federação brasileira, o que produziu uma discussão rica e com troca de experiências bastante diversas.

Ao todo, apresentamos os dezesseis artigos que foram apresentados e discutidos no Congresso, em relação aos quais, elaboramos uma breve síntese:

O primeiro artigo apresentado foi “A defasagem na tabela de cálculo do imposto sobre a renda pessoa física: uma afronta às limitações ao poder de tributar e ao desenvolvimento econômico e social”, dos autores Igor Barbosa Beserra Gonçalves Maciel e Bruno Bastos de Oliveira, que procuraram demonstrar a defasagem da tabela do IRPF no curso do tempo. O artigo faz um estudo comparativo da tributação da renda e mostra que sua tributação na atualidade apresenta uma defasagem de aproximadamente 72% (setenta e dois por cento) na tabela, o que não contribui para a promoção da igualdade social e do desenvolvimento econômico e social.

Em seguida, foi apresentado o artigo que disserta sobre “A equivocada aplicação do prazo decadencial para o lançamento do imposto sobre transmissão de bens e direitos causa mortis e doação, no âmbito do estado de Minas Gerais”, pelo autor Paulo Roberto Lassi de Oliveira, que discute o lançamento do referido imposto em Minas, o que promoveu grande debate, por se tratar de tributo estadual e, portanto, sujeito a diferentes disciplinamentos nos diversos estados representados no grupo de trabalho e por defender que o prazo decadencial deve contar a partir do primeiro dia do ano seguinte ao falecimento do de cujus ou da respectiva doação, valendo-se do argumento de que os cartórios são obrigados a informar os óbitos ocorridos em sua jurisdição.

Luan Pedro Lima da Conceição apresentou o seu artigo “ A extrafiscalidade e a função promocional do direito: os incentivos fiscais destinados à mineração no estado do Pará”, em que analisa a enorme receita tributária que o estado perde nas políticas de concessões de incentivos para a atividade de mineração e se questiona: Vale a pena conceder incentivo fiscal para a atividade da mineração? Isso porque além de o bem ser finito e promover degradação ambiental não se submete aos interesses da guerra fiscal, vez que as empresas mineradoras não poderiam estabelecer-se em outros estados federativos.

O artigo “Direito à educação como mínimo existencial e os desafios de sua concretização diante da escassez de recursos públicos”, do autor Tiago Soares Vicente se enquadra muito bem no atual momento vivido em nosso país, quando está em vias de ser promulgada uma emenda à CF que congela o teto de despesas públicas para os próximos vinte anos, com inegável repercussão na área da educação pública, que deve ser considerada como mínimo existencial, em especial o direito à educação básica de qualidade.

Os autores Fernando Inglez de Souza Machado e Eduardo Luís Kronbauer apresentaram o artigo “Proteção de dados e quebra de sigilo bancário para fins tributários: retrocesso em matéria de direitos fundamentais em prol de uma maior eficiência na administração pública”, em que se opõem ao recente julgamento, pelo Supremo Tribunal Federal, por maioria, de ação direta de inconstitucionalidade que questionava artigos da Lei Complementar 105/2001, o que veio a legitimar a transferência de dados bancários à administração tributária, independentemente de ordem judicial.

“O modelo de contencioso tributário no Brasil: uma análise crítica da proposta do projeto de Lei Complementar no Senado de n. 222/2013”, da autoria de Meire Aparecida Furbino Marques e Fernanda de Oliveira Silveira apresenta uma discussão de projeto de lei em tramitação no Parlamento, cujo objetivo seria conferir mais segurança jurídica ao contencioso tributário em nosso país. As autoras formulam críticas ao referido projeto e ressalta suas omissões.

Os autores João Glicério de Oliveira Filho e Gustavo Teixeira Moris apresentaram artigo intitulado “ Da natureza jurídica do pedágio”, em que retomam a discussão sobre a natureza tributária do pedágio, identificando-o com uma taxa devida em razão da manutenção de vias públicas.

Marcus Guimarães Petean e Antonio de Pádua Faria Junior apresentaram o artigo “(In) Justiça fiscal: O peso da carga tributária brasileira e a “ curva de Laffer” . Os autores fazem

uma análise estatística da carga tributária, inclusive com um breve comparativo em relação a outros países, e, de acordo com a teoria da “curva de Laffer” sugerem que quanto mais se elevar a carga tributária, mais diminuirá a arrecadação no país.

Em seguida foi discutido o artigo de Samuel Levy Pontes Braga Muniz e José Aldizio Pereira Junior sobre “Transparência fiscal: pressuposto democrático e direito do consumidor”. Os autores apontam que a tributação brasileira é regressiva e injusta, em especial pela alta tributação do consumo, defendendo a transparência fiscal de modo que os contribuintes tenham conhecimento e consciência do que pagam de tributo, na condição de consumidores.

Luiz Mathias Rocha Brandão apresentou seu artigo “Transação tributária: importância da participação do contribuinte para a resolução de conflitos de natureza tributária”. O artigo foi extraído de estudos efetivados para o desenvolvimento de sua tese doutoral e visa discutir o contexto do estímulo à transação tributária como meio alternativo de resolução de conflito tributário, em nosso país.

O artigo seguinte disserta sobre “Os efeitos fiscais da tributação decorrentes da sucessão “causa mortis”: o peso do ITCD na herança”, da autoria de Alexandre Farias Peixoto que analisa o ITCD em nosso país, em especial no seu estado de origem, o Ceará, em que vigoram alíquotas progressivas de 2 a 8%, fazendo uma análise comparativa com países europeus, cuja tributação chega a passar a alíquota de 40%, para concluir não ser alta a alíquota máxima de 8%, vigente em nosso país.

Eduardo Martins de Lima e Priscila Ramos Netto Viana apresentam o artigo “As relações entre o executivo e o legislativo na elaboração do orçamento brasileiro: considerações sobre a EC 86/2015”, em que analisam sob a ótica da separação e independência de poderes as relações entre o executivo e o legislativo em relação à sua atuação orçamentária.

Leonardo Dias da Cunha e Flavio Couto Bernardes são os autores do artigo intitulado “A ilegitimidade democrática na utilização de presunção legal de culpa para definição de responsabilidade objetiva por infração tributária”, em que discutem a temática do direito tributário sancionador, com especial enfoque ao questionamento da responsabilidade objetiva por infração à lei tributária.

“A função ecológica do tributo no desenvolvimento da governança ambiental” foi o artigo em que o direito tributário ambiental foi apresentado ao grupo de trabalho, em uma discussão coerente por Fernanda Lourdes de Oliveira e Antonio de Moura Borges

Renata Albuquerque Lima e Francisco Gilney Bezerra de Carvalho Ferreira apresentaram o artigo “A desvinculação das receitas da União (DRU) como instrumento de flexibilização do orçamento público no Brasil: necessidade ou distorção?” e junto com Anna Carolina de Oliveira Azevedo e Rômulo Magalhães Fernandes que trataram da “ Dívida pública e Estado social brasileiro: o necessário debate” trouzeram com maestria as discussões de direito financeiro para o centro do debate em nosso grupo trabalho que, com isso, finalizou a sua reunião, após calorosos e proveitosos debates.

Ressaltamos a nossa imensa satisfação em coordenar as atividades de um grupo de trabalho que demonstrou maturidade nas discussões atinentes ao direito tributário e financeiro brasileiros contemporâneos.

Prof. Dra. Liane Francisca Huning Pazinato - FURG

Prof. Dra. Luciana Grassano de Gouvêa Mélo - Universidade Federal de Pernambuco

O MODELO DE CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO NO BRASIL: UMA ANÁLISE CRÍTICA DA PROPOSTA DO PROJETO DE LEI COMPLEMENTAR NO SENADO DE N. 222/2013

THE TAX LITIGATION MODEL IN BRAZIL: A CRITICAL ANALYSIS OF THE COMPLEMENTARY LAW PROJECT N. 222/2013'S PROPOSAL IN THE BRAZILIAN SENATE

Meire Aparecida Furbino Marques ¹
Fernanda de Oliveira Silveira ²

Resumo

O Código Tributário Nacional (CTN), promulgado em 1964, representou um marco inaugural e positivo para a ciência tributária no Brasil. Abordam-se, neste estudo, as contribuições trazidas pelo CTN e, posteriormente, pela Constituição Federal de 1988, no que tange ao modelo de contencioso tributário nacional. Buscou-se apresentar e analisar criticamente o contexto atual dos julgamentos tributários e a proposta do Projeto de Lei n. 222/2013. Conclui-se pela necessidade de se repensar o modelo vigente de julgamento das lides tributárias, para que se garanta a devida notificação dos contribuintes e a melhor integração entre os procedimentos realizados nas esferas administrativa e judicial.

Palavras-chave: Tributário, Código tributário nacional, Contencioso tributário, Projeto de lei no senado n. 222/2013

Abstract/Resumen/Résumé

The Brazilian National Tax Code (CTN), enacted in 1964, represented an opening landmark to the tax science in Brazil. It is discussed, in this study, the inputs brought by CTN and, later, by the Brazilian Federal Constitution from 1988, regarding the national tax litigation model. It aimed to present and critically analyze the context of tax trials and the Law Project n. 222/2013's proposal. The conclusion was for the necessity of rethinking the model of tax processes' judgment, in order to guarantee the correct notice of taxpayers and the better integration between the procedures in the administrative and judicial spheres.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Tax, National tax code, Tax litigation, Complementary law project n. 222/2013

¹ Mestre em Direito Público pela PUCMinas. Especialista em Direito Tributário. Especialista em Direito Público. Bacharel em Direito. Bacharel em Administração de Empresas. Assessora Judiciária TJMG. Professora Universitária.

² Mestranda em Direito Público e Especialista em Direito Tributário pela PUCMinas. Bacharel em Direito pela UFMG. Professora de Pós-Graduação da PUCMinas. Professora Credenciada do TCE/MG. Advogada.

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho se destina à discussão crítica e qualificada da estrutura do Contencioso Tributário no Brasil, especialmente em se considerando a proposta apresentada pelo Projeto de Lei Complementar (PLC) no Senado de n. 222/2013, de iniciativa do Senador Vital do Rêgo.

O sistema tributário nacional foi delineado, inicialmente e em sua integralidade, por meio da edição do Código Tributário Nacional (CTN) pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, no qual foram inseridas normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, aos Estados e aos Municípios.

O referido diploma legal promoveu sensíveis mudanças na seara tributária, muitas das quais permanecem inalteradas até os dias de hoje – em que o CTN continua vigente e constantemente é aplicado e interpretado pelos cientistas tributários.

Em certa medida, é possível afirmar que o CTN promoveu uma verdadeira revolução do quadro tributário nacional, tida, por muitos, como um marco ainda inigualado no desenvolvimento da ciência tributária brasileira – o que é ainda mais considerável quando se observa que a sua promulgação ocorreu durante os anos da Ditadura, período econômico, político e social que em muitos aspectos se difere da conjuntura brasileira atual, esta fruto também do desenvolvimento da ciência tributária e das alterações promovidas antes, durante e após a edição da Constituição Federal de 1988 (CF/1988).

Dentre as normas organizadoras do CTN, destacam-se aquelas concernentes à atividade de lançamento dos tributos, com a determinação de que a sua eficácia e constituição, em todas as esferas tributantes, dependem diretamente da notificação (ciência) dos contribuintes, medida indispensável para lhes garantir os seus direitos fundamentais à ampla defesa, ao contraditório e ao devido processo legal que, posteriormente, foram incorporados à CF/1988.

Não obstante o CTN não tenha se proposto a regular a estrutura e o modelo do contencioso tributário brasileiro, especialmente em sua etapa administrativa, a definição da notificação do contribuinte como requisito para que o lançamento tributário produza efeitos é um dos pilares do modelo atual de contencioso tributário.

No âmbito judicial, por sua vez, há apenas a regulamentação das execuções fiscais pela Lei n. 6.830/1980 (Lei das Execuções Fiscais – LEF), de forma que às demais ações tributárias ainda se têm aplicado as normas processuais gerais previstas pelo Código de Processo Civil.

Pergunta-se, então: não seria necessária a regulamentação unificada e mais detalhada do contencioso tributário brasileiro em todas as suas esferas e instâncias? Mais do que isso: qual tem sido a efetividade do modelo atual ou a expectativa de avanços com o modelo proposto pelo PLC de n. 222/2013?

O objetivo do presente trabalho consiste exatamente em analisar e discutir a temática apresentada, na sincera tentativa de contribuir para debates mais aprofundados nesta seara, do que, se acredita, poderá resultar a evolução significativa do modelo de julgamento das lides tributárias no país.

2 CONSIDERAÇÕES SOBRE A GÊNESE NORMATIVA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL E SUA INFLUÊNCIA NOS DIAS ATUAIS

A promulgação do CTN, em 1966, representou o principal marco normativo para o Direito Tributário Brasileiro, com a idealização de um sistema tributário nacional delimitado e com a instituição de regras gerais em matéria tributária – o que, até então, não havia sido positivado no ordenamento jurídico pátrio.

É de se frisar, neste sentido, que em sua gênese o CTN foi promulgado como Lei Ordinária (Lei n. 5.172/1966), sendo que apenas posteriormente recebeu o título de codificação e foi recepcionado pela CF/1988 com *status* de lei complementar.

Vários são os relatos direcionados à importância da revolução promovida na ciência tributária a partir da década de 1960, com destaque a variados juristas e cientistas inovadores atuantes à época (dentre os quais se incluem nomes como Alberto Deodato, Aliomar Baleeiro e Rubens Gomes de Sousa) e, com mais ênfase, ao CTN.

Em relato presencial, durante aula realizada em 30/03/2016 e ministrada no âmbito do Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais (PUCMinas), por exemplo, o Prof. Luiz Ricardo Gomes Aranha apresentou seu testemunho quanto à incipiente disciplina tributária existente antes da edição do CTN. Narrou o Professor, na oportunidade, que a arrecadação tributária anterior era, de certo modo, indisciplinada, moldada pela imposição de taxas variadas e discricionárias pelos entes tributantes, ocorrendo, até mesmo, evidentes casos de bitributação.

O Professor ainda assinalou que, com a inauguração de um sistema tributário positivado, não apenas se assegurou mais segurança jurídica aos contribuintes, como também se possibilitou o debate mais amplo, autônomo e disseminado do Direito Tributário em todo o país, posto que antes estivesse contido e limitado pelo estudo da ciência das finanças.

Neste mesmo sentido, FOLLONI (2011) destaca que a autonomia do Direito Tributário enquanto ciência é fenômeno recente no Brasil, especialmente em razão da ausência, no início dos anos 1960, de um corpo legislado sistematizado em matéria tributária.

Não obstante a existência de possíveis divergências quanto aos créditos científicos, o fato é que os estudos e avanços tributários da década de 1960 marcaram significativamente a ciência tributária, especialmente com a inauguração de um arcabouço normativo positivo estruturado pelo CTN (que permanece vigente, em certa medida, até hoje). Mais uma vez, portanto, se destaca o papel organizador essencial do CTN para a ciência tributária.

Entretanto, o contexto social, econômico, político e cultural na década de 1960 em muito se diferencia do momento atual: no primeiro momento, se tinha o início de um período de sucessivos governos ditatoriais no Brasil, em que a maior preocupação de grande parte da população brasileira se voltava à estabilidade econômica no país, ao desenvolvimento da indústria nacional e ao combate à ‘ameaça comunista’; no período atual, em contrapartida, o Brasil já está em vias de completar três décadas de governos seguidamente democráticos, com o crescente debate e conscientização da necessidade de promoção do desenvolvimento social pelo Estado¹.

Na visão de CAMPILONGO (2008), o período vivenciado no país após a instalação do regime ditatorial em 1964, representou uma verdadeira “suspensão da ordem jurídica”, com o enfraquecimento do Direito face à violência do Estado.

Ainda na lição de FARIA (2008), o período ditatorial representou um confronto entre a ideologia modernizadora de natureza autoritária dos governos ditatoriais e a cultura jurídica tradicional de forte inspiração liberal e positivista.

Todavia, exatamente em razão da conjuntura econômica brasileira no início da década de 1960, a racionalização do sistema tributário e a promoção do desenvolvimento econômico e estrutural do país eram denominadores em comum almejados por todas as esferas de poder (como também pela sociedade em geral), o que possibilitou a união de seus interesses durante todo o período em que, apesar de inserido em um regime militar, o país usufruiu de significativos crescimentos econômicos (FARIA, 2008).

Nesta seara, merece também destaque o relato apresentado por SUNDFELD (2005), em que busca narrar a história daqueles que integraram o grupo de administrativistas e

¹ Não se ignora, neste ponto, a crise democrática que atualmente tem envolvido a conjuntura política nacional. Porém, muito embora se discuta a legitimidade do Governo Federal (tanto do eleito quanto do interino) e o cenário preocupante de denúncias de corrupção, o fato é que o modelo político vigente permanece sendo o democrático, dispensando-se maiores comentários sobre o tema, por não serem o objeto específico do presente estudo.

constitucionalistas mais eminentes a iniciarem seus estudos nesta mesma década (como Geraldo Ataliba, Celso Bandeira de Mello, Arruda Alvim, dentre outros).

Como pontua o autor², muitos dos grandes nomes no Direito Público, nas últimas décadas, conviveram pacificamente com o autoritarismo iniciado nos anos 1960, empreendendo esforços em busca da racionalização e do planejamento da Administração Pública³.

O que se pretende enfatizar no presente estudo, em contrapartida, é que as atividades voltadas à arrecadação tributária têm mantido o mesmo esqueleto desde a edição do CTN, em 1966, especialmente no que tange às normas gerais aplicáveis ao Direito Tributário e à atuação vinculada do Fisco no lançamento e na arrecadação de tributos, de forma que não há como negar a importância fundamental da reforma tributária promovida no Brasil em plena ditadura.

Na atualidade, o Direito Tributário adquiriu não só autonomia, mas também destaque e ampla pesquisa dentro da ciência jurídica, com a produção bibliográfica vasta sobre o tema, bem como com a sua inserção nos currículos regulares dos cursos de Direito no país.

Não se pode ignorar, neste íterim, que a atual complexidade do sistema tributário nacional (a englobar normas de variadas matizes e esferas, sejam elas constitucionais, infralegais ou administrativas, nacionais, federais, estaduais ou municipais) e a maior visualização do efeito dos tributos na esfera privada também contribuíram vastamente para a expansão das pesquisas voltadas à ciência tributária, dada a sua relevância e elevado caráter intervencionista sobre a esfera privada dos cidadãos.

Porém, mesmo que se considerem os demais fatores que contribuíram para o desenvolvimento da ciência tributária até os dias de hoje, o fato é que o momento atual não é semelhante ao encontrado pelos estudiosos inaugurais em meados dos anos 1960.

Assim, apesar de o CTN ainda permanecer vigente mesmo ao completar cinquenta anos desde a sua edição (transcurso de tempo admirável e, ao mesmo tempo, suficiente, por si só, para que o contexto do país já se presumisse alterado), é evidente que a ciência tributária tem adquirido outros moldes nos dias atuais.

O modelo nacional de formalização e ratificação dos lançamentos tributários, com foco no julgamento das lides tributárias, por exemplo, é tema que não foi regulado pelo CTN, a demandar maior reflexão por sua indispensabilidade, na prática, enquanto meio para garantir

² SUNDFELD, 2005.

³ A preocupação desses juristas com as licitações e outras de suas ideias, por exemplo, influenciaram a formulação da CF/1988 em sua redação original (como nas normas que disciplinaram a lei orgânica dos entes públicos, o regime geral e os princípios da Administração Pública).

a eficácia de todo o sistema tributário vigente, estruturado a partir do código inaugural.

3 AS CONTRIBUIÇÕES ESSENCIAIS DO CTN E DA CF/1988 À ESTRUTURAÇÃO DO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Não obstante, é de se reconhecer que o CTN trouxe uma das disposições mais vitais à idealização do contencioso tributário pátrio: a definição da notificação dos contribuintes como requisito para a regularidade do lançamento tributário, verdadeira condição para que possa surtir efeitos perante os particulares.

Pela inteligência do art. 145⁴ do CTN, a regular notificação enseja a formalização do crédito tributário⁵, a partir da qual o lançamento pode ser alterado apenas nas hipóteses expressamente previstas em lei, dentre as quais se destaca a impugnação do sujeito passivo em âmbito administrativo.

Duas são as contribuições essenciais do CTN: primeiramente, pela exegese legal, a notificação do contribuinte deve ser regular; em segundo lugar, a notificação é também o procedimento inicial para possibilitar a inauguração do contencioso tributário, em âmbito administrativo, com a expressa previsão de que a impugnação do contribuinte poderá alterar o lançamento tributário (garantindo-se que o contribuinte deverá ter a possibilidade de ser ouvido ainda na esfera administrativa).

Em outras palavras, apenas a notificação válida dos particulares poderá ensejar a formação adequada do contencioso tributário (qual a citação processual do réu em âmbito judicial), cientificando-lhe do lançamento tributário efetivado e oportunizando-lhe a apresentação de impugnação administrativa.

Tais disposições demonstram elevada técnica legislativa, aliada à sensata compreensão da dinâmica dos lançamentos tributários. Tanto assim o é que estão em total sintonia com vários dos direitos fundamentais previstos na CF/1988, mesmo que esta apenas tenha sido promulgada duas décadas depois do CTN.

Com base no texto constitucional, deve-se almejar não apenas uma atuação eficiente

⁴ “Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.”

⁵ Cumpre frisar que há certa divergência doutrinária acerca do momento exato em que se deve considerar formalizado o lançamento tributário – se seria no ato de notificação do contribuinte, na prolação de decisão administrativa irrecurável ou na inscrição do crédito em dívida ativa. Entretanto, não há discussão quanto ao fato de que, independentemente de quando se considerará formalizado o crédito tributário, a notificação regular do contribuinte é indispensável.

da administração pública, mas também o desenvolvimento de um sistema de julgamento em que observem de forma efetiva (i) todos os fundamentos do Estado Democrático de Direito do Brasil (art. 1º da CF), (ii) os objetivos da República Federativa do Brasil (art. 3º da CF) e, (iii) principalmente, os direitos e garantias fundamentais de titularidade de todos os cidadãos e contribuintes.

Vários são os princípios constitucionais que devem ser obrigatoriamente observados pela Administração e, de forma ainda mais específica, na realização dos julgamentos tributários administrativos⁶, destacando-se os seguintes: devido processo legal (art. 5º, LIV e LV⁷ da CF); legalidade (arts. 5º, II⁸ e 37, *caput*⁹, da CF); impessoalidade (art. 37, *caput*, da CF); moralidade (art. 37, *caput*, da CF); publicidade (arts. 5º, XXXIII¹⁰, e 37, *caput*, da CF); eficiência (art. 37, *caput*, da CF); e motivação (art. 93, X¹¹, da CF).

Os referidos princípios são abordados com maestria por MARINS (2014), dando-se destaque especial ao Devido Processo Legal, assegurado pelo rol de garantias constitucionais que, em conjunto, constituem um requisito de validade constitucional do processo tributário administrativo brasileiro, dentre as quais despontam (i) o direito de impugnação à pretensão fiscal (art. 5º, LIV); (ii) o direito a autoridade julgadora competente (art. 5º, LIII¹²); (iii) o direito ao contraditório (art. 5º, LV); (iv) o direito à cognição formal e material amplas (art. 5º, LV); (v) o direito à produção de provas (art. 5º, LV); e (vi) o direito a recurso hierárquico (art. 5º, LV).

Note-se que a notificação regular (efetiva) do contribuinte (inauguração do devido processo legal) e a possibilidade de que este apresente impugnação administrativa (ampla defesa e contraditório), como previsto no CTN, é fundamental para assegurar a observância

⁶ LARA, 2006.

⁷ “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...)”

LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal;

LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;”

⁸ “(...) II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;”

⁹ “Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:”

¹⁰ “(...) XXXIII - todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado;”

¹¹ “Art. 93. Lei complementar, de iniciativa do Supremo Tribunal Federal, disporá sobre o Estatuto da Magistratura, observados os seguintes princípios:

(...)

X as decisões administrativas dos tribunais serão motivadas e em sessão pública, sendo as disciplinares tomadas pelo voto da maioria absoluta de seus membros;”

¹² “(...) LIII - ninguém será processado nem sentenciado senão pela autoridade competente;”

dos direitos constitucionais dos contribuintes acima listados.

Assim, embora se vise aprofundar a discussão do tema por meio deste trabalho, inclusive pela análise de outros de seus aspectos, não há como negar as notórias contribuições do CTN e, posteriormente, da CF/1988 enquanto guias para a construção adequada e eficiente do contencioso tributário pátrio.

4 DESAFIOS ATUAIS E NECESSIDADE DE DISCUSSÃO DO MODELO BRASILEIRO DE JULGAMENTO DAS LIDES TRIBUTÁRIAS

Entretanto, são constantes as vozes que se levantam, em todo o território nacional, para apresentar críticas e denúncias quanto aos problemas e às violações de direito a que são submetidos os contribuintes diariamente, em muitos casos ocasionados por uma visão arraigada e ultrapassada do Fisco e de seus agentes.

São diversos os problemas encontrados tanto em âmbito administrativo (pelos procedimentos adotados pelo Fisco) quanto no judicial.

Na seara administrativa, conforme narra LARA (2006), é rotineira a promulgação de decisões internas pela Administração Pública sem a devida motivação, o indeferimento de pedidos formulados pelos contribuintes para a obtenção de vista ou de cópias dos autos administrativos fiscais e, em alguns casos, até mesmo a recusa, por parte de setores especializados dentro da própria Administração, de recebimento e protocolo de petições.

Como é de conhecimento geral, há também casos em que o contribuinte sequer obtém o devido retorno quanto a suas solicitações, quer sejam em requerimentos específicos ou até mesmo em meros pedidos de esclarecimento. É evidente, portanto, a não rara ausência de transparência dos órgãos públicos fiscais e/ou tributários.

Na esfera judicial, em contrapartida, a maior parte das lides tributárias corresponde a execuções fiscais (em maior número do que as demais ações em matéria tributária), que têm congestionado o Poder Judiciário¹³ mesmo que, na prática, seu índice de efetividade seja significativamente reduzido.

É evidente a necessidade de que o contencioso tributário desempenhe de forma correta o seu papel de revisão e correção de eventuais ilicitudes tributárias, para que se garanta uma

¹³ Em 2011, o CNJ publicou relatório (CNJ, Março/2011) em que se demonstrou a representatividade do Setor Público Federal, Estadual e Municipal em todas as esferas do Judiciário, em que figuram entre os maiores litigantes. Já no Relatório Justiça em Números 2014 (CNJ, 2014), com base nos dados do ano de 2013, o CNJ constatou que a maior taxa de esgotamento do Judiciário (91%) e o menor índice de atendimento à demanda (84%) foram registrados nos processos de execução de título extrajudicial fiscal.

adequada arrecadação de tributos e, paralelamente, para que se gaste o montante mínimo possível com o contencioso tributário.

Para tanto, seria ideal que se obtivesse significativa redução das lides tributárias, ao mesmo tempo em que se devem desenvolver mecanismos que garantam um julgamento tributário mais qualificado, eficiente e célere. Entretanto, este não é o contexto atual do contencioso tributário brasileiro.

A estrutura de julgamento de lides tributárias no Brasil compreende uma dupla jurisdição, sendo certo que ao contribuinte é facultado apresentar defesa e/ou recurso administrativo (dupla instância administrativa) e, não obtendo êxito nessa esfera, também lhe é possibilitado o acesso ao Judiciário.

O que significa que, ainda que os julgamentos fossem céleres, as diversas instâncias disponibilizadas ao contribuinte (administrativa e judicial) acabam por dificultar a obtenção de uma solução eficiente à lide tributária em discussão, sendo ainda certo que prolongados julgamentos tributários representarão elevado custo ao Estado (em alguns casos, por exemplo, tal custo chega até mesmo a ultrapassar o valor do tributo em discussão) e refletirão um quadro de insegurança jurídica ao contribuinte, que não saberá como se portar até que obtenha a tutela jurisdicional definitiva.

Conforme relatório produzido pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS, (2011), questionando principalmente a duplicidade de instâncias de julgamento tributário, (i) embora seja difícil precisar o tempo de duração do contencioso Fisco-contribuinte, iniciado normalmente na instância administrativa, a média de sua duração é de 04 (quatro) anos, apesar de não ser raro que apenas a fase administrativa se estenda por mais de 10 (dez) anos; e (ii) 80,5% dos entrevistados concordam com a supressão da duplicidade de instâncias caso seja adotado um modelo de justiça fiscal especializada e competente, da primeira à última instância, e desde que a sua atuação seja imbuída pelos princípios fundamentais do contraditório e da ampla defesa.

Ainda neste sentido, o Conselho Nacional de Justiça (CNJ) (Julho/2011), também produziu relatório, em que aponta que a resolução do problema das execuções fiscais será importante para o desempenho institucional global do Judiciário, sendo indispensável repensar a duplicidade de instâncias de julgamento em matéria tributária (administrativo e judicial), seja para revisá-la ou aperfeiçoá-la, de forma a se reduzir o congestionamento das varas de execução fiscal.

A utilização da técnica de direito comparado poderia ser de grande valia a esta discussão, tendo em vista alguns aspectos interessantes dos modelos alienígenas de

juízo tributário. Conforme leciona MARINS (2014), seguem breves considerações sobre alguns dos modelos que se pretende analisar a fundo:

- Alemanha: os Tribunais Financeiros alemães (*Finanzgerichte*) apresentam elevado grau de evolução técnica, embora os julgamentos sejam ainda morosos;
- Itália: com as Cortes Tributárias Provinciais e Regionais (*commissioni tributarie provincial* e *comissioni tributarie regionali*) e a *Corte di Cassazione*, de natureza administrativa, verifica-se uma acumulação de instâncias, não obstante seja elogiável os procedimentos fiscais de averiguação preventiva dos fundamentos da pretensão fiscal;
- Espanha: há a opção pelo julgamento administrativo (*reclamaciones económico-administrativas*) ou judicial (jurisdição contencioso-administrativa), conforme as etapas instituídas pela *Ley General Tributaria*, em modelo dual formalmente semelhante ao brasileiro;
- Portugal: o julgamento se dá em duas fases (administrativa e judicial), nos termos do Decreto-lei n. 154/91 (Código Processual Tributário), tendo-se apurado soluções interessantes a alguns problemas e certa celeridade nos julgamentos, por serem realizados por órgãos especializados;
- Argentina: destaca-se a natureza híbrida do *Tribunal Fiscal de la Nación*, o que tem ensejado uma dualidade não harmônica no julgamento das lides tributárias; e
- França: critica-se o sistema *sui generis* francês, em que se atribui competência absoluta aos tribunais administrativos para julgar as questões tributárias¹⁴.

Para a devida identificação e compreensão dos modelos estrangeiros de julgamento, inclusive com a busca de reflexões importantes em relação ao modelo brasileiro (não obstante os demais aspectos objetivos e características que poderiam ser analisados), poder-se-ia considerar: (i) o tipo de jurisdição (una, dupla, administrativa, judicial, híbrida, etc.); (ii) os procedimentos fiscais previstos (arrolamento prévio de bens, exigência de depósito, protesto, etc.); (iii) a composição do(s) órgão(s) julgador(es) (perfil dos julgadores e forma de ingresso no cargo); (iv) a independência e/ou subordinação do órgão julgador; (v) o número de instâncias de julgamento; (vi) a duração média do julgamento; (vii) a transparência da atuação fiscal (motivação de decisões, acesso a cópias e informações, satisfação ao contribuinte na formulação de consultas, etc); e (viii) o grau de confiança do contribuinte nos órgãos

¹⁴ Sobre o sistema francês, entretanto, cumpre destacar a observação feita por AMARAL (2007), no sentido de que é possível nele visualizar a aplicação constante do princípio do contraditório, desde antes do lançamento tributário e até no decorrer da execução, sob pena de responsabilidade administrativa do Estado em caso de inobservância desta garantia do contribuinte.

juizadores, se disponíveis estudos a respeito.

Não obstante, de pronto já se evidencia a necessidade de repensar a estrutura atual brasileira, seja para a criação de um sistema híbrido (em que o julgamento administrativo automaticamente se incorpore ao judicial), seja para a supressão total ou parcial de uma das instâncias de julgamento tributário.

Tudo isto sem que se considere, ainda, a multiplicidade de modelos de contencioso tributário administrativo no Brasil, tendo em vista que, além da União, cada Município ou Estado regulará o seu contencioso administrativo específico, o que faz com que os contribuintes se deparem com procedimentos variados e diferenciados de acordo com cada ente tributante.

Além disso, há relevantes críticas quanto à composição dos órgãos de julgamento tributário administrativo, tendo em vista que (i) o provimento se dá por indicação (do Fisco ou de representantes do contribuinte); (ii) não há independência funcional dos órgãos juizadores, por estarem os vinculados ao Executivo em sua esfera de atuação, de forma que, em teoria, o Estado ali figuraria como “*parte e juiz*”; e, em consequência, (iii) é elevado o grau de desconfiança quanto à imparcialidade de seus juizadores.

Em segundo lugar, critica-se também a ausência de especialização dos juizadores no Judiciário, o que torna ainda mais morosa a prestação jurisdicional definitiva, ao mesmo tempo em que, em muitos casos, a solução apresentada para a lide não denota a melhor técnica e o adequado conhecimento tributários.

Ao buscar analisar a estrutura do Conselho Administrativo de Recursos Fiscal (CARF), atuante na esfera federal, MARQUES (2006) ainda destaca que, embora se busque incluir nos quadros de juizadores aqueles que detenham o devido conhecimento técnico, bem como se vise à manutenção de uma composição paritária de juizadores (representantes do Fisco e dos contribuintes), a Presidência dos conselhos deve ser obrigatoriamente exercida por um representante do Fisco, o que significa que a gestão administrativa, patrimonial e financeira do CARF jamais estará a cargo de um dos representantes dos contribuintes.

O autor¹⁵ ressalta a importância de que os juizadores exerçam suas funções de forma desvinculada e pautada pela moralidade.

Não se pode também olvidar os diversos aspectos críticos a serem analisados na sistemática tributária nacional atual, conforme nos ensina MARINS (2014), do ponto de vista material (excesso de normas jurídicas tributárias; manutenção de um modelo tributário

¹⁵ MARQUES, 2006.

assistemático e antinômico; excesso de inconstitucionalidades; abuso na edição e reedição de Medidas Provisórias em matéria tributária; baixa credibilidade dos gestores públicos na arrecadação e aplicação de recursos tributários; e os fenômenos frequentes de elisão e sonegação fiscal), do ponto de vista formal (peculiaridades da exigibilidade e do lançamento tributário; praticabilidade do Direito Tributário; e unilateralidade do Título Executivo) e do ponto de vista processual (nebulosidade dos campos procedimental e processual; dualidade de cognição; ausência de aproveitamento do Processo Administrativo no campo judicial; judicialização das lides tributárias; e concepção privatística do Código de Processo Civil).

Nesse contexto, é preciso compreender que a manutenção de um modelo inadequado de julgamento tributário pressupõe (i) o dispêndio de custos elevados com a manutenção de servidores que efetivem tal atividade (fiscais e demais agentes tributários); (ii) o gasto elevado para a manutenção e funcionamento de órgãos julgadores (administrativos e/ou judiciais); e (iii) insegurança e prejuízos aos contribuintes, o que de nenhuma forma pode ser visto como benigno à sociedade e ao próprio Estado Democrático de Direito.

Ademais, não se pode perder de vista dois fatores recentes que têm impactado o panorama do contencioso tributário nacional: o desenrolar das denúncias apuradas, pela Polícia Federal do Brasil (PFB), através da ‘*Operação Zelotes*’, desde o ano de 2015 (FOLHA, 2015), que culminaram, inclusive, na determinação da Ordem dos Advogados do Brasil (OAB) de que não seria compatível com a advocacia o exercício do cargo de conselheiro do CARF (OAB, 2015); e a edição do Novo Código de Processo Civil (NCPC) pela Lei n. 13.105/2015, cujos reflexos sobre as lides tributárias ainda se encontra em discussão¹⁶.

Conclui-se, portanto, pela necessidade de discussão do modelo atual brasileiro de julgamento das lides tributárias, buscando-se as modificações necessárias para que se garanta a maior eficiência, qualidade, celeridade e imparcialidade do julgamento do contencioso tributário no Brasil.

5 ANÁLISE CRÍTICA DA PROPOSTA CONTIDA NO PROJETO DE LEI COMPLEMENTAR NO SENADO DE N. 222/2013

Eis que foi então apresentado, no Senado, o Projeto de Lei Complementar de n.

¹⁶ Como exemplo, é possível citar a inexistência de entendimento consolidado quanto à aplicação do incidente de descon sideração da personalidade jurídica, previsto no Novo CPC, em lides tributárias, especialmente em face da divergência dos precedentes recentes sobre o tema.

222/2013, de autoria do Senador Vital do Rêgo. Na justificação, o autor afirmou que o projeto objetiva “disciplinar a garantia constitucionalmente assegurada aos litigantes em processo administrativo – aqui especificamente em processo administrativo fiscal – ao contraditório e à ampla defesa” (SENADO, 2016).

Destaca ainda o proponente que o projeto visa suprir lacuna atualmente existente, por não haver normas gerais regulando o processo administrativo fiscal em todas as esferas, o que tem feito com que os entes federativos exerçam competência legislativa plena na formulação de seus modelos de contencioso administrativo tributário – e tem ocasionado grandes distorções entre as “as diversas legislações existentes no âmbito dos entes federativos, no que diz respeito a diferentes recursos postos à disposição do sujeito passivo, prazos diversamente estabelecidos e adoção de critérios diferenciados”¹⁷.

Assim, o projeto estabelece (i) a unificação de recursos disponíveis, (ii) os prazos, (iii) o tratamento dado a decisões definitivas, (iv) as vedações e prerrogativas dos julgadores e (v) a adoção de súmulas vinculantes em âmbito administrativo, na tentativa de vincular o teor dos julgamentos das administrações tributárias de todos os Estados e do Distrito Federal e, na medida do possível, coibir a guerra fiscal (SENADO, 2016).

Dentre as inovações trazidas pela proposta, além das já narradas, destaca-se ainda o seguinte:

- Previsão de cabimento de Recurso Especial em face das decisões de 2ª instância, em caso de divergência entre órgãos colegiados da mesma administração fazendária – em geral, são restritas ou inexistentes as hipóteses recursais previstas para decisões de 2ª Instância;
- A determinação de que o julgamento em 2ª Instância deverá ser feito por órgão colegiado e paritário – em vários municípios, por exemplo, o julgamento é feito por agente singular, comumente o Prefeito ou o Secretário Municipal da Fazenda ou de Finanças;
- Possibilidade de embargos de declaração em face de qualquer decisão que apresente vícios – até então, tal recurso era comum apenas em âmbito judicial;
- Admissibilidade de processos administrativos não apenas em face de lançamentos tributários efetivados pelo Fisco, mas também para a discussão de outros temas como restituição, compensação, ressarcimento e reembolso de tributos – o que não se permitia até então;

¹⁷ SENADO, 2016.

- A imposição de publicação das pautas de julgamento com antecedência mínima de 10 (dez) dias – quando, mesmo em grandes municípios, por exemplo, é comum a publicação com menos de uma semana de prazo; e
- A possibilidade de sustentação oral em todas as instâncias de julgamentos – em determinados casos, a sustentação não é admitida ou se limita à 2ª Instância.

Cumpra mencionar que há ainda outras alterações pretendidas pelo projeto – a quem se interessar, recomenda-se a leitura do artigo produzido por RIOS (2016), que traz relevantes notas analíticas sobre toda a sua estrutura.

No âmbito do Senado Federal, o projeto foi aprovado, com o acréscimo de dispositivo a determinar que, além dos Estados e do Distrito Federal, apenas os Municípios com mais de 40.000 (quarenta mil) habitantes estariam obrigados a adequar sua legislação de acordo com o projeto, sob pena de lhes serem negadas as transferências voluntárias de repasses da União.

Na Câmara dos Deputados, em contrapartida, o Projeto ainda se encontra em trâmite, tendo sido apresentado um substitutivo pela Comissão de Finanças e Tributação que, em grande parte, altera e restringe o projeto original do Senado, em detrimento dos interesses dos contribuintes.

Entretanto, ainda que se considere a proposta inicial, algumas críticas merecem ser feitas. Primeiramente, muito embora preveja a necessidade de julgamento colegiado e por órgão paritário em segunda instância, o projeto é omissivo no que tange à qualificação ou mesmo à forma de admissão dos julgadores instituídos. Mais do que isso: também nada se fala sobre as garantias que seriam conferidas a estes julgadores, para que possam proferir decisões e votos justificados e imparciais com a segurança de sua autonomia, estabilidade (ainda que temporária) e segurança.

Além disso, é de se mencionar que o projeto também não aborda as formas de protocolo que deveriam ser admitidas aos contribuintes, o que seria relevante especialmente para garantir que os particulares possam efetivar protocolos postais ou via fax, por exemplo, face àqueles entes tributantes que se encontram a maior distância. Em lugar disso, em razão da omissão do projeto, manter-se-ia a sistemática de exigências diferenciadas por cada ente federativo, o que tem obrigado os contribuintes a sempre buscarem esclarecimentos diretamente com cada administração fazendária antes de se manifestarem na esfera administrativa.

Em adição, seria também importante que o projeto de unificação abordasse a impossibilidade de que qualquer ente tributante imponha aos contribuintes o pagamento de taxas (custas) como condição ao exercício de seus direitos de petição ou acesso a informações

atinentes aos lançamentos tributários efetivados, inclusive com a previsão de prazo para que as autoridades administrativas prestassem os devidos esclarecimentos aos contribuintes.

Todavia, há ainda dois pontos fundamentais e centrais que deveriam ter sido abordados pela proposta e não o foram, sem os quais não se acredita que qualquer reforma do contencioso tributário nacional produziria mudanças verdadeiramente relevantes: a regulação expressa e vinculante das formas de notificação dos contribuintes e a integração entre os julgamentos administrativos e judiciais.

Não obstante afirme buscar garantir os direitos dos contribuintes ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa, o projeto negligencia a importância de que os contribuintes sejam regular e efetivamente notificados dos lançamentos tributários efetivados, enquanto condição inaugural para a instauração do contencioso na seara administrativa.

Tome-se como exemplo o Município de Belo Horizonte/MG: trata-se de uma das maiores metrópoles nacionais, com condições e estruturas organizadas que, em teoria, permitiriam que as notificações dos contribuintes fossem ainda mais efetivas em comparação com aqueles municípios cujo aparelhamento estatal apresenta menor nível de sofisticação.

Entretanto, neste ano de 2016, o referido Município publicou mero edital de notificação de lançamento de algumas de suas taxas fundadas no exercício de seu poder de polícia, se limitando a listar em planilhas os diversos contribuintes que estariam sendo notificados e com a expressa menção de que não seriam sequer enviados os carnês a esses contribuintes para o pagamento das referidas taxas¹⁸. Em outras palavras, os contribuintes nada receberam, em primeiro momento, para que tivessem a devida ciência do lançamento tributário efetivado.

Não há como conceber um sistema constitucionalmente adequado sem que se atente à modalidade de chamamento/ciência dos contribuintes, especialmente quando diversas são as distorções apuradas nesta seara. Ademais, é preciso observar em máxima medida a determinação do CTN no sentido de que a notificação deva ser regular para a validade do lançamento tributário.

No que tange à integração da fase processual administrativa com a judicial, tampouco

¹⁸ Foi essa a determinação do Município em relação à Taxa de Fiscalização de Engenhos de Publicidade – TFEP (PBH, 2016a), à Taxa de Fiscalização de Localização e Funcionamento – TFLF – e à Taxa de Fiscalização Sanitária – TFS (PBH, 2016b), não obstante muitos contribuintes sequer tenham conhecimento de que estariam obrigados ao pagamento dessas taxas. É de se ressaltar que as taxas com fundamento no exercício de poder de polícia se diferem das taxas cobradas pela prestação de serviços específicos (de que os contribuintes optam por usufruir) ou mesmo dos tributos mais conhecidos pela sociedade, como o IPTU, estando também em dissonância da exigência legal de que o poder de polícia seja de fato exercido pelo órgão tributante para que as taxas possam ser cobradas, o que torna cristalinamente questionável esta conduta por parte do Município de Belo Horizonte/MG.

se manifestou o projeto. Como exposto, o modelo atual de julgamento das lides tributárias está nitidamente fadado à morosidade, por si só, em razão da multiplicidade de instâncias disponibilizadas aos contribuintes (administrativas e judiciais) sem que haja uma integração obrigatória mínima entre elas.

Seria indispensável que este aspecto fosse observado e regulado por qualquer proposta de reforma do sistema atualmente vigente, sob pena de se corrigir apenas parte das distorções constatadas na prática jurídico-tributária diária.

Portanto, ainda que a proposta contida no Projeto de Lei em comento tenha inovado em alguns pontos, com contribuições importantes principalmente pela busca por um procedimento unificado de julgamento administrativo tributário (o que já representaria um avanço, por certo), há que se frisar a importância de que outros aspectos também sejam observados para que, de fato, a nova proposta possa empreender os avanços significativos a que fazem jus todos os contribuintes.

6 CONCLUSÃO

No campo tributário, muito se tem desenvolvido desde a inauguração normativa da legislação tributária, na década de 1960, por meio do CTN, embora o modelo então instituído ainda se mantenha vigente em grande parte

Não se pode também desconsiderar a importância do CTN para a ciência tributária, de forma generalizada e, no campo do contencioso tributário, por meio da essencialidade que atribuiu à notificação dos contribuintes como requisito de efetividade e validade dos lançamentos tributários.

Há cerca de cinquenta anos, portanto, já se tem no ordenamento jurídico norma clara a ressaltar a vitalidade da atenção dada às notificações de lançamento tributário, muito embora ainda se encontrem distorções indesejáveis e destoantes da lição normativa dos cientistas inaugurais em matéria tributária.

Com o advento da CF/1988, mais acertada ainda se mostrou a disposição contida no CTN, tendo em vista que, além dos demais direitos fundamentais nela previstos (que se desdobram em princípios de obrigatória observância no contencioso tributário), o devido processo legal, o contraditório e a ampla defesa nas lides tributárias dependem diretamente da notificação válida dos contribuintes, enquanto meio inaugural de formação do contencioso tributário administrativo.

Não obstante, é preciso compreender e buscar modificar o cenário atual de morosidade e a falta de qualidade técnica de grande parte das decisões promulgadas no Brasil em matéria tributária, pela busca pelas medidas ideais a serem tomadas com o fulcro de mitigar eventuais erros e vícios e de aprimorar o julgamento das lides tributárias no Brasil.

É preciso que se aborde devidamente a necessidade de supressão, ainda que parcial, de alguma(s) das instâncias de julgamento tributário (administrativa e/ou judicial), ainda que, em sendo o caso, se opte pela criação de um sistema híbrido em que os atos realizados durante o julgamento administrativo sejam obrigatoriamente considerados na via judicial, o que poderia até mesmo ensejar a formulação de uma nova técnica processual de julgamento tributário.

É de suma importância que as normas de julgamento administrativo sejam uniformes em todo o território, de forma a poupar a saga a que se submetem os contribuintes na busca pelas legislações processuais específicas instituídas por cada ente federativo. Neste sentido, é louvável e válida a proposta contida no Projeto de Lei no Senado de n. 222/2013, especialmente por conter modificações que visam à proteção dos direitos dos contribuintes e à simplificação dos modelos de julgamento tributário.

Entretanto, além de algumas das sugestões de alterações acima apresentadas e que não foram consideradas pela nova proposta (como a admissão das modalidades de protocolo por correio ou fax em todo o território nacional e da vedação de cobrança de taxas e imposição de prazo para o acesso ao julgamento administrativo e às informações atinentes aos lançamentos tributários), não se pode negligenciar a importância da regulação das formas de notificação dos contribuintes e da busca por um modelo de contencioso tributário que seja mais eficaz.

Neste sentido, caso não se pretenda promover grandes mudanças na sistemática atual, uma das alternativas possíveis seria a aprovação do projeto contido no PL n. 222/2013, com a unificação das esferas administrativas de julgamento e, paralelamente, a determinação por lei de que, nas lides tributárias, fosse obrigatório que a parte autora apresentasse, juntamente à inicial, a cópia integral do processo tributário administrativo em que se discutiu o objeto da causa, imposição que se aplicaria tanto ao Estado (nas execuções fiscais) quanto aos contribuintes (nas ações anulatórias, declaratórias, mandados de segurança, consignações em pagamento, etc.).

Poder-se-ia ainda definir que, nos casos em que houve a formação de contencioso administrativo, por exemplo, as partes fossem intimadas apenas para dizerem se desejam a produção de novas provas e para ratificar suas manifestações anteriores, ainda que para o aditamento das mesmas por meio de novos argumentos e considerações, posto que a matéria em discussão já tivesse sido apresentada na esfera administrativa e bastaria então submeter a

decisão administrativa ao crivo do Judiciário.

O CTN já cumpriu e continua cumprindo papel essencial de organização do sistema tributário. De fato, é possível que revolução como a por ele promovida nunca seja devidamente igualada no contexto jurídico brasileiro. Não obstante, até mesmo para dar o devido cumprimento ao que determina o CTN, a realidade atual impõe que se busque maior eficácia nos julgamentos em matéria tributária, medida essencial para a solução de parte dos problemas enfrentados pelos contribuintes nos dias atuais.

REFERÊNCIAS

AMARAL, Paulo Adyr Dias do. **Processo Tributário na França: A Garantia do Contraditório. Algumas comparações com o sistema brasileiro.** In: Revista Internacional de Direito Tributário da ABRADT. Belo Horizonte: Del Rey, Vol. 7, Janeiro/Junho de 2007.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária.** 6. ed. 9. Tiragem. São Paulo: Malheiros, 2008.

BALEEIRO, Aliomar. Revisão e atualização: DERZI, Misabel Abreu Machado. **Limitações Constitucionais ao poder de tributar.** Rio de Janeiro: Forense, 2010a.

BALEEIRO, Aliomar. Revisão e atualização: SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Uma introdução à Ciência das Finanças.** Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo – os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo.** 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em 02 ago. 2016.

BRASIL. **Código Tributário Nacional** (1966). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em 02 ago. 2016.

CAMPILONGO, Celso Fernandes. **Kelsen, o positivismo e o ensino do Direito nos anos 70** In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. (Coord.). Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 329-344.

CNJ – CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **100 Maiores Litigantes.** Disponível em: <http://www.cnj.jus.br/images/pesquisas-judiciarias/pesquisa_100_maiores_litigantes.pdf>. Acessado em 10/08/2015. Relatório produzido em Março/2011.

CNJ – CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **A Execução Fiscal no Brasil e o Impacto no Judiciário.** Disponível em: <http://www.cnj.jus.br/images/pesquisas-judiciarias/Publicacoes/pesq_sintese_exec_fiscal_dpj.pdf>. Acessado em 01/08/2015. Relatório produzido em Julho/2011.

CNJ – CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Justiça em Números 2014**. Disponível em: <ftp://ftp.cnj.jus.br/Justica_em_Numeros/relatorio_jn2014.pdf>. Acessado em 03/08/2015. Relatório produzido em 2014.

FARIA, José Eduardo. **A transformação do Estado brasileiro durante o regime autoritário** In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. (Coord.). Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 345-377.

FERRAZ, Luciano; GODOI, Marciano Seabra de; SPAGNOL, Werther Botelho. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Belo Horizonte: Fórum, 2014.

FOLLONI, André. **Clareiras e caminhos do direito tributário**. Tese de doutorado. UFPR, 2011, p/ 24-87.

FOLHA – Folha de São Paulo. **Entenda a Operação Zelotes da Polícia Federal**. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/mercado/2015/04/1611246-entenda-a-operacao-zelotes-da-policia-federal.shtml>>. Acessado em 25/10/2015. Publicada em 2015>. Acesso em 14/07/2015.

JÚNIOR, Tércio Sampaio Ferraz. **Incentivos Regionais e Setoriais: Competência Tributante e Fundamento Constitucional**. In: MANEIRA, Eduardo; TORRES, Heleno Taveira. (Coord.). Direito Tributário e a Constituição: Homenagem ao Prof. Sacha Calmon Navarro Coêlho. São Paulo: Quartier Latin, 2012. Fls. 833-848.

LARA, Bianca del Pilar de Souza. **Os princípios do Processo Administrativo Fiscal**. In: PAULA, Rodrigo Francisco de. (Coord.). Processo Administrativo Fiscal Federal. Belo Horizonte: Del Rey, 2006. Fls. 1-48.

MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial)**. 7ª Ed. São Paulo: Dialética, 2014.

MARQUES, Leonardo Nunes. **O julgamento em segunda instância**. In: PAULA, Rodrigo Francisco de. (Coord.). Processo Administrativo Fiscal Federal. Belo Horizonte: Del Rey, 2006. Fls. 355-424.

MOREIRA, André Mendes. **O Federalismo Brasileiro e a Repartição de Receitas Tributárias**. In: DERZI, Misabel Abreu Machado; JÚNIOR, Onofre Alves Batista; MOREIRA, André Mendes. (Coord.). Estado Federal e Tributação: das origens à crise atual. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2015. Fls. 151-170.

NABAIS, José Casalta. **Algumas Considerações sobre a Figura dos Tributos**. In: MANEIRA, Eduardo; TORRES, Heleno Taveira. (Coord.). Direito Tributário e a Constituição: Homenagem ao Prof. Sacha Calmon Navarro Coêlho. São Paulo: Quartier Latin, 2012. Fls. 425-450.

NOBRE, Marcos. **Apontamentos sobre a pesquisa em Direito no Brasil**. Cadernos Direito GV. São Paulo: 2002, p. 3-19.

OAB – Ordem dos Advogados do Brasil. **OAB proíbe advocacia de conselheiro do Carf**. Disponível em: <<http://www.oab.org.br/noticia/28406/oab-proibe-advocacia-de-conselheiro->

[do-carf](#)>. Acessado em 17/10/2015. Publicado em 2015.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. **Economia de Política das Finanças Públicas no Brasil: um duia de leitura**. São Paulo: Hucitec, 2009, p. 71-324.

PBH. **Taxas Mobiliárias – TFEP 2016**. Disponível em: <<http://www.pbh.gov.br/bhissdigital/portal/index.php?content=avisos/index.php&data=20160420>>. Acesso em 20/07/2016a.

PBH. **Taxas Mobiliárias – TFLF e TFS 2016**. Disponível em: <<http://www.pbh.gov.br/bhissdigital/portal/index.php?content=avisos/index.php&data=20160411>>. Acesso em 20/07/2016b.

RIOS, Marcelo Jabour. **O Projeto de Lei Complementar que estabelece Normas Gerais sobre o Processo Administrativo Fiscal**. In: TEIXEIRA, Alessandra Brandão; RIOS, Marcelo Jabour. (Org.). *O Contencioso Administrativo Fiscal no Estado de Minas Gerais*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2016, p. 174-183.

SAMPAIO, José Adércio Leite Sampaio. **Teoria da Constituição e dos Direitos Fundamentais**. Belo Horizonte: Del Rey, 2013.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 3ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SENADO. **Projeto de Lei Complementar n. 222/2013 – Redação original**. Disponível em: <<http://legis.senado.leg.br/mateweb/arquivos/mate-pdf/129483.pdf>>. Acesso em 20/08/2016.

SUNDFELD, Carlos Ari. **A Ordem dos Publicistas**. Revista Eletrônica de Direito do Estado. N. 1. Salvador: Março/2015.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

TORRES, Ricardo Lobo. O mínimo existencial e os direitos fundamentais. **Revista de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro, n.177, jul/set. 1989. Disponível em: <bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/viewFile/46113/44271>. Acesso em 23 jul. 2016.

UFRGS – Universidade Federal do Rio Grande do Sul. **Inter-relações entre o processo administrativo e o judicial (em matéria fiscal) a partir da identificação de contenciosos cuja solução deveria ser tentada previamente na esfera administrativa**. Pesquisa CNJ – Edital de Seleção N.º 01/2009. Disponível em: <http://www.cnj.jus.br/images/pesquisas-judiciarias/Publicacoes/relat_pesquisa_ufrgs_edital1_2009.pdf>. Acesso em 15/08/2015. Relatório produzido em Janeiro/2011.