

Código de Defesa do Contribuinte: estudo comparado entre Brasil, Austrália e Estados Unidos

*Onízia de Miranda Aguiar Pignataro*¹

*Vanessa Machado Arcoverde*²

RESUMO

O presente artigo trata sobre diferentes instrumentos de proteção ao direito do contribuinte: *The Taxpayer Bill of Rights*, dos Estados Unidos da América; a *Taxpayers' Charter*, australiana, e o Projeto de Lei Complementar n.º 17/2022, em tramitação no Congresso brasileiro. A pesquisa busca demonstrar algumas das distintas abordagens à necessidade regulatória da atuação da Fazenda Pública em diferentes jurisdições e se debruça, em específico, sobre o projeto brasileiro e seu possível impacto no sistema contencioso administrativo nacional usando, para tanto, a Lista de Alto Risco da Administração Pública Federal, publicada pelo Tribunal de Contas da União, em 2022.

PALAVRAS-CHAVE: Direito Comparado. Código de Defesa do Contribuinte. Contencioso Tributário. *Taxpayer Bill of Rights*. *Taxpayers' Charter*

ABSTRACT

This article deals with different instruments for protecting taxpayers' rights: The Taxpayer Bill of Rights from the United States of America; the Australian Taxpayers' Charter; and Brazilian Supplementary Bill No. 17/2022, currently under consideration in the Brazilian Congress. The research aims to demonstrate some of the distinct approaches to the regulatory necessity of the Public Treasury's actions in different jurisdictions. It specifically focuses on the Brazilian project and its potential impact on

¹ Doutoranda em Direito pelo IDP, Mestre em Direito Tributário, Internacional e Econômico pela Universidade Católica de Brasília, Conselheira da OAB-DF, gestão 2019/2021. Advogada Sócia do Escritório SLB Advogados, Membro da Comissão de Assuntos Tributários da OAB-DF, Especialista em Direito Público, Professora de Direito Tributário e Processo Judicial Tributário no IDP, UPIS, UNICEUB, e também professora na Escola Superior de Advocacia - ESA-DF. Pesquisadora com participação ativa no grupo inscrito no CNPq, sobre Terceiro Setor e a Tributação Nacional e Internacional: formas de integração e repercussões na sociedade.

² Graduanda em Direito no Instituto Brasiliense de Direito Público (IDP), bacharel em Jornalismo e Comunicação Social pela Universidade de Brasília (UnB).

the national administrative litigation system, using the High-Risk List of the Federal Public Administration published by the Brazilian Federal Court of Accounts in 2022.

KEYWORDS: *Comparative Law. Taxpayers' Defense Code. Tax Litigation. Taxpayer Bill of Rights. Taxpayers' Charter*

INTRODUÇÃO

O sistema tributário brasileiro é composto por vasto conjunto de leis e regulamentos que determina quais tributos devem ser pagos, por quem, quando e como, abrangendo uma variedade de impostos, taxas e contribuições. No entanto, em meio a esse complexo sistema, não há ainda um regulamento que determine os direitos e deveres do contribuinte, de forma clara e sistemática. É buscando sanar essa lacuna que foi proposto o Projeto de Lei n.º 17 de 2022, que estabelece o Código de Defesa do Contribuinte.

Observa-se que, pela própria natureza da relação entre o Estado e os contribuintes, o estabelecimento e cobrança de tributos se dá em um mecanismo voltado à satisfação do crédito tributário e, conseqüentemente, à satisfação dos interesses estatais. Essa relação, fundamentalmente desigual, coloca o contribuinte em situação hipossuficiente frente ao Estado; é a partir dessa dinâmica que se faz necessária a implementação de mecanismos de proteção ao contribuinte, de forma a garantir um sistema tributário equilibrado e justo, buscando mitigar o desequilíbrio de poder entre as partes.

Internacionalmente, é comum que os Estados elaborem Códigos de forma a limitar a ação estatal. Seguindo essa lógica, Códigos de Proteção ao Contribuinte têm a função de garantidor direitos fundamentais, estabelecendo limites à atuação estatal para que os direitos dos contribuintes sejam respeitados durante o processo de fiscalização e cobrança de tributos.

Em geral, os direitos elencados nesses Códigos são voltados a deveres de conduta do Fisco perante o indivíduo, tais como o direito à igualdade perante a lei; o direito ao devido processo legal; à ampla defesa; à privacidade; e a um tratamento justo

e imparcial. Outros, por sua vez, são deveres do Estado quanto a sua própria competência e atuação, como o dever de transparência e clareza, de forma a garantir que as normas tributárias sejam claras, precisas e acessíveis aos contribuintes, evitando interpretações arbitrárias e subjetivas e fornecendo segurança e previsibilidade ao ordenamento jurídico.

Do ponto de vista processual, alguns dos deveres incumbidos ao Estado em Códigos de Defesa do Contribuinte são os de garantir lisura processual e instâncias recursais para que os contribuintes possam contestar decisões fiscais, apresentar recursos administrativos e buscar soluções em caso de litígio.

No entanto, as previsões contidas nesses Códigos de Defesa do Contribuinte estabelecem mais do que garantias materiais e processuais, tendo sua principal importância centrada no reforço e legitimação do próprio sistema tributário, ao incluir regras indicativas de justiça e respeito ao contribuinte.

No presente artigo, analisaremos duas disposições de direito do contribuinte de origem internacional — a *Taxpayer Bill of Rights*, dos Estados Unidos, e a *Taxpayers' Charter*, australiana — e o Projeto de Lei Complementar n.º 17 de 2022, chamado de Código de Defesa do Contribuinte, assim como desenvolveremos uma breve análise dos possíveis impactos que o PL pode ter no processo contencioso tributário brasileiro.

1. METODOLOGIA E ESCOLHA DO OBJETO

A metodologia utilizada para a elaboração do presente artigo foi o estudo comparado, aplicando-se, em específico: (i) o método normativo-comparativo, uma vez que se analisou normas jurídicas em diferentes sistemas jurídicos, buscando identificar semelhanças e diferenças nessas regras e como são aplicadas; e (ii) o método histórico-comparativo, método de análise em que se estuda a lei em contexto dentro do sistema jurídico em questão levando em conta as peculiaridades sociais, históricas, políticas e econômicas dos países.

Não se pode falar em um único método para o Direito Comparado, pois o mesmo depende do objeto de pesquisa, e de outros fatores a serem determinados pelo investigador. Têm-se, pois a coexistência de vários

métodos que podem, a depender do que se pretende, ser aplicados pelo estudioso do Direito Comparado.³

De forma a analisar o Projeto de Lei Complementar n.º 17/2022, buscamos estudá-lo comparando com normas de proteção aos contribuintes de outros países, utilizando, para a escolha das jurisdições a serem comparadas, o Índice de Retorno de Bem-Estar à Sociedade (IRBES) e o relatório “O Estado Atual da Justiça Fiscal 2021”, elaborado pelas organizações *Global Alliance for Tax Justice, Public Services International* e da *Tax Justice Network*, conforme discutido a seguir.

1.1. Índice de Retorno de Bem-Estar à Sociedade (IRBES)

O IRBES mensura “os 30 (trinta) países de mais elevada carga tributária (arrecadação tributária em relação à riqueza gerada – PIB)”⁴ e verifica se os valores arrecadados estariam retornando para a sociedade, por meio de serviços de qualidade, que viessem a gerar bem estar à população.

São utilizados dois parâmetros para esse tipo de comparação: a Carga Tributária (arrecadação em relação ao PIB), dado oriundo de levantamento da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), assim como o Índice de Desenvolvimento Humano (IDH), conforme dados do Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD). O Brasil, desde a primeira edição do IRBES⁵, é o último colocado da lista, enquanto que os EUA e a Austrália estão frequentemente entre os primeiros colocados.

³ OLIVEIRA, Luciana Gualda e. **Estudo Comparado de Sistemas Tributários**. Revista do Mestrado e Direito, UCB. 2011, p. 106.

⁴ DO AMARAL, Gilberto Luiz; OLENIKE, João Eloi; DO AMARAL, Letícia Mary Fernandes. *Cálculo do IRBES* (Índice de Retorno de Bem Estar à sociedade). 2015. Disponível em: <http://ibpt.impostometro.s3.amazonaws.com/Arquivos/06%2BIRBES%2B2015.pdf>. Acesso em: 13 jul. 2023.

⁵ “Para o cálculo leva-se em consideração os 30 países com a maior carga tributária e desde a primeira edição, realizada em 2011, o Brasil permanece na última colocação”. IRBES. *Por que os recursos arrecadados no Brasil não retornam à população?* 2018. Disponível em: <https://ibpt.com.br/por-que-os-recursos-arrecadados-no-brasil-nao-retornam-a-populacao/>. Acesso em: 4 ago. 2023.

1.2. Evasão fiscal

Apesar de ser difícil determinar com precisão as taxas de evasão fiscal dos países (uma vez que muitos governos não apresentam informações detalhadas sobre a arrecadação e as perdas de receitas de impostos devido à evasão fiscal), existem pesquisas e índices que ajudam a avaliar a situação em diferentes países.

Como fonte para esse estudo, utilizaremos o relatório sobre evasão fiscal elaborado pela *Global Alliance for Tax Justice, Public Services International* e da *Tax Justice Network*, chamado “O Estado Atual da Justiça Fiscal 2021”.

Levando em consideração que a taxa de evasão fiscal de um país é influenciada por múltiplos fatores (como a complexidade do sistema tributário, a eficácia da administração e propensão a contribuir com o fisco), é uma de nossas hipóteses que a facilitação das interações entre o Fisco e os contribuintes, assim como o estabelecimento de seus direitos frente a Fazenda Pública pode ser um fator positivo na mitigação desse fenômeno.

1.3. Escolha das normas analisadas

Com base nos parâmetros acima citados, escolhemos duas legislações a serem comparadas ao PLC n.º 17/2022: *The Taxpayer Bill of Rights*, dos Estados Unidos, e a *Taxpayers’ Charter*, da Austrália.

A primeira norma é citada no texto original do PLC, em sua exposição de motivos, como uma das normas que inspirou a redação do Projeto. Já a norma australiana, além de se encaixar nos parâmetros utilizados, é frequentemente revisitada pela sua Administração Pública, propiciando uma análise de sua atuação ao longo do tempo, de forma a facilitar e enriquecer a discussão aqui proposta.

2. PROTEÇÕES AO CONTRIBUINTE

Apesar de serem relativamente novos no ordenamento jurídico brasileiro, estatutos de proteção ao contribuinte existem em vários países⁶, com o intuito de estabelecer direitos, deveres e garantias ao contribuinte, assim como expor diretrizes para a ação do Fisco. Estudo do Observatório do *International Bureau of Fiscal Documentation* (IBFD)⁷ identificou que, dentre 42 países pesquisados, 60% das jurisdições possuíam uma Carta ou Declaração de Direitos dos contribuintes⁸.

Normas de defesa do contribuinte são editadas para protegê-lo e evitar abusos na cobrança de tributos e outras violações ao sistema tributário em geral. Isso porque os países que introduziram normas dessa natureza sofriam, à época do estabelecimento dessas legislações, com

constantes violações dos direitos dos contribuintes, vinculadas à ausência de educação/cultura em matéria tributária, o que resultava em baixa arrecadação, como no caso do México. Observe-se que, no Brasil, tais elementos também estão presentes: violações e desconhecimento da lei, a despeito da presunção constitucional sobre conhecimento pleno do sistema normativo pelo cidadão.⁹

Para o estudo em andamento, abordaremos a seguir dois instrumentos normativos: (i) *The Taxpayer Bill of Rights*, americana, utilizada como inspiração no projeto de lei brasileiro sob análise e (ii) a *Taxpayers' Charter*, australiana, pelos motivos apresentados anteriormente e seguindo a metodologia estabelecida.

⁶ Como exemplo, citamos México (Código Fiscal da Federação -CFF), Argentina (Lei Nacional do Procedimento Administrativo Fiscal - Ley Nacional de Procedimientos Administrativos), Colômbia (Estatuto Tributário), Portugal (Código de Procedimento e de Processo Tributário - CPPT), Espanha (Ley General Tributaria -LGT), Peru (Código Tributário), Chile (Código Tributário).

⁷ Criado em 1938, o International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD), é uma fundação com sede em Amsterdam, Holanda, dedicada ao estudo e à pesquisa do Direito Tributário Internacional e do Direito Comparado.

⁸ AUSTRALIAN GOVERNMENT. *A brief history of the Taxpayers' Charter*: by the Inspector-General of Taxation and Taxation Ombudsman. 2021. Disponível em: <https://www.igt.gov.au/wp-content/uploads/2021/11/A-brief-history-of-the-taxpayers-charter-1.pdf>. Acesso: 13 jul. 2023.

⁹ BIFANO, Elidie Palma. Qual é a importância do PLC 17/22, o chamado Estatuto dos Contribuintes. In: Conjur: 2022. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-dez-21/consultor-tributario-qual-importancia-plc-1722-estatuto-contribuintes>. Acesso em: 13 jul. 2023.

2.1. Proteções nos Estados Unidos

Importante, em primeiro lugar, abordar as diferentes disposições de direitos presentes no ordenamento norte-americano nominadas de *Taxpayer Bill of Rights*. De forma geral, *Taxpayer Bill of Rights*¹⁰ (TBOR) “refere-se de maneira ampla às iniciativas do governo federal e estadual para estabelecer os direitos dos contribuintes ao pagar e contestar obrigações fiscais”¹¹.

Em âmbito legislativo federal, a TBOR foi criada em 1988, sofreu emendas em 1996, sendo promulgada pelo Congresso americano de forma a especificar como o *Internal Revenue Service* (IRS) pode cobrar impostos e as formas pelas quais os contribuintes podem contestar decisões do IRS.

Já no âmbito administrativo federal, há a TBOR elaborada, em 2014, pelo IRS, contendo um compilado dos direitos dos contribuintes presentes ao longo do *Internal Revenue Code* (IRC)¹², o Código Tributário federal americano¹³. Importante observar, portanto, que há duas diferentes peças nomeadas de forma idêntica: a *Taxpayer Bill of Rights* promulgada pelo Congresso americano em 1988, estabelecendo institutos como o *Office of Taxpayer Advocate*¹⁴ e estabelecendo obrigações a serem seguidas pelo Fisco e

¹⁰ CONGRESS. H.R.2337 - Taxpayer Bill of Rights 2. Disponível em: <https://www.congress.gov/bill/104th-congress/house-bill/2337/text>. Acesso em: 11 ago. 2023.

¹¹ CORNELL LAW SCHOOL. *Taxpayer Bill of Rights*. 2021. Disponível em: https://www.law.cornell.edu/wex/taxpayer_bill_of_rights. Acesso em: 11 ago. 2023.

¹² CORNELL LAW SCHOOL. Internal Revenue Code (IRC). Disponível em: [https://www.law.cornell.edu/wex/internal_revenue_code_\(irc\)#:~:text=The%20Internal%20Revenue%20Code%20\(IRC,and%20group%20health%20plan%20requirements](https://www.law.cornell.edu/wex/internal_revenue_code_(irc)#:~:text=The%20Internal%20Revenue%20Code%20(IRC,and%20group%20health%20plan%20requirements). Acesso: 10 ago. 2023.

¹³ Em 2015, os direitos elencados na *Taxpayer Bill of Rights* elaborada pelo IRS (2014) foram adotados formalmente pelo legislativo americano por meio da inclusão do texto administrativo ao IRC, sendo, hoje, encontrado no Código Tributário americano sob o título “Internal Revenue Code - 26 U.S. Code § 7803(3)”. Portanto, apesar de a peça sob análise ser administrativa, hoje é possível entendê-la como vinculante devido à inclusão formal pelo Congresso americano ao ordenamento jurídico. Em reprodução integral, segue o texto do Internal Revenue Code - 26 U.S. Code § 7803(3): “*Execution of duties in accord with taxpayer rights- In discharging his duties, the Commissioner shall ensure that employees of the Internal Revenue Service are familiar with and act in accord with taxpayer rights as afforded by other provisions of this title, including-- (A) the right to be informed, (B) the right to quality service, (C) the right to pay no more than the correct amount of tax, (D) the right to challenge the position of the Internal Revenue Service and be heard, (E) the right to appeal a decision of the Internal Revenue Service in an independent forum, (F) the right to finality, (G) the right to privacy, (H) the right to confidentiality, (I) the right to retain representation, and (J) the right to a fair and just tax system.*”

¹⁴ É órgão interno ao IRS, vinculado ao Departamento do Tesouro dos Estados Unidos, sendo chefiado pelo *National Taxpayer Advocate* (Advogado Nacional do Contribuinte – tradução livre). O órgão tem a função de atuar como defensor independente dos direitos dos contribuintes, buscando garantir que estes sejam tratados de forma justa e adequada pelo sistema tributário. A função do *National Taxpayer*

a *Taxpayer Bill of Rights*, elaborada e adotada pelo próprio Fisco americano, a qual expõe os direitos dos contribuintes já existentes no sistema tributário em um compilado a ser acessado pela própria população.

Apontamos que a peça elaborada pelo IRS é a que utilizaremos para análise no presente estudo, tanto por ser ela a norma comumente tratada quando alguém se refere à *Taxpayer Bill of Rights* quanto por ser a ela que o Projeto de Lei Complementar n.º 17 se refere, em sua exposição de motivos, como inspiração para a elaboração do Código de Defesa do Contribuinte brasileiro.

A TBOR foi criada, em 2014, como resultado de denúncias ao Congresso Nacional americano sobre a atuação do IRS, a qual gerava bastante litigância. Esses intensos conflitos surgem dos direitos atribuídos, na Constituição americana, tanto ao Estado quanto ao contribuinte, levando a disputas constantes sobre os princípios de interesse público e direitos subjetivos, em especial no que se refere à tributação sobre a renda.¹⁵

Outro fator importante para a necessidade de uma norma protetiva aos contribuintes americanos decorre das intensas repercussões de uma possível declaração tributária incorreta ou incompleta: as penas ao contribuinte variam de mera sanção pecuniária à prisão do indivíduo.¹⁶

Assim, de forma a mediar essa relação, não bastou ao Estado observar os direitos expressos na Constituição dos Estados Unidos, leis federais, estaduais e locais; foi necessário que o próprio IRS estabelecesse uma declaração de direitos dos contribuintes¹⁷, *The Taxpayer Bill of Rights*.¹⁸

Advocate (NTA) envolve auxiliar contribuintes frente à atuação do IRS, bem como identificar problemas sistêmicos e propor melhorias para o funcionamento do sistema tributário. O NTA apresenta relatórios anuais ao Congresso, elencando os principais problemas enfrentados pelos contribuintes e recomendações para aprimoramento do sistema tributário. O cargo tem a função de atuar independentemente e imparcialmente em defesa dos contribuintes, dentro do governo. Entendemos ser alheia ao presente estudo a análise pormenorizada do instituto previsto na norma americana, mas que seria de imensa importância estudos futuros sobre o órgão e sua atuação, de forma a observar como tal atuação poderia ocorrer no Brasil.

¹⁵ CHRISTIANS, Allison. Taxpayer rights in the United States. In: *Derecho Tributario Y Derechos Humanos/tax Law And Human Rights*, César Alejandro Ruiz Jiménez, 2016, p. 5. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=2809750>. Acesso em: 13 jul. 2023.

¹⁶ *Idem*.

¹⁷ Abreu e Greenstein (2017) apontam a seguinte distinção: “bill” se refere disposições de direitos que são incorporados à legislação e tem força de lei, enquanto “charter” são disposições de direitos que não possuem força de lei. Afirmando, ainda, que o documento expresso pelo IRS pode ser entendido como uma

A Carta de Direitos do Contribuinte reúne os diversos direitos existentes embutidos no código tributário em 10 categorias abrangentes, tornando-os mais visíveis e fáceis de serem encontrados pelos contribuintes em IRS.gov. O código tributário inclui numerosos direitos do contribuinte, porém eles estão dispersos ao longo do código, o que torna difícil para as pessoas acompanhá-los e compreendê-los.¹⁹

Sua maior importância se refere, no entanto, não no seu uso como escudo do contribuinte contra a atuação do Estado, mas, sim, como forma de legitimar o sistema tributário, ao associá-lo a princípios de justiça perante o público.²⁰ Os “ônus significativos impostos pelo governo devem ser percebidos como justos para serem considerados legítimos. Uma forma pela qual o sistema tributário seria visto como justo é se ele proporcionasse um bom valor em troca do que é retirado do público contribuinte”.²¹

Assim, pode-se argumentar que o principal papel da TBOR administrativa é o de codificar os direitos dos contribuintes; não de forma a reforçá-los, *per se*, mas de forma a instigar confiança nos cidadãos perante o Fisco. A legitimação do sistema tributário, sob essa lógica, ocorre não simplesmente por meio de uma peça legislativa que estabelece deveres a serem observados pelo Estado frente aos contribuintes, uma vez que já existem na legislação, mas pela tradução de obrigações em uma linguagem de direitos:

Antes da promulgação do TBOR, as disposições às quais a seção 26 USC 7803(a)(3) se refere eram formuladas em termos de obrigações legais que o Código impunha ao Secretário do Tesouro e a outros funcionários fiscais. (...) (26 USC 7524). Embora os contribuintes claramente se beneficiem das obrigações impostas ao Secretário por essas disposições, o benefício é

“charter” e, o texto adotado no título 26 USC 7803(a)(3), como “bill”, ainda que ambos tenham virtualmente a mesma redação. Os autores defendem, ainda, que ambos os documentos têm o mesmo significado linguístico em seu conteúdo, tendo significados expressivos diferentes, os quais são traduzidos em uma diferença na significância normativa - título 26 USC 7803(a)(3) é norma e, portanto, vinculativa.

¹⁸ INTERNAL REVENUE SERVICE. *Taxpayer Bill of Rights*. 2014. Disponível em: <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p1.pdf>. Acesso: 17 ago. 2023.

¹⁹ *Idem*. No original: “*The Taxpayer Bill of Rights takes the multiple existing rights embedded in the tax code and groups them into 10 broad categories, making them more visible and easier for taxpayers to find on IRS.gov. The tax code includes numerous taxpayer rights, but they are scattered throughout the code, making it difficult for people to track and understand.*”

²⁰ Abreu; Greenstein, 2017, p. 6.

²¹ *Idem*. No original: “*Significant burdens imposed by the government must be perceived as just in order to be perceived as legitimate. One way that the tax system would be perceived as just is if it gave good value in return for what is taken from the taxpaying public.*”

incidental ao dever imposto, o que lhe confere o caráter de uma graça legislativa. Portanto, ao cumprir essas obrigações estatutárias, a Receita Federal pode agir de forma mecânica, fazendo o que é exigido simplesmente porque é exigido, e não porque tem valor independente.

Mas o TBOR traduz essas obrigações para uma linguagem diferente: a linguagem dos direitos. Ao usar a linguagem dos direitos, o TBOR transforma esses deveres já existentes em direitos dos contribuintes, ou seja, transforma as obrigações dos funcionários do IRS em direitos adquiridos pelos contribuintes. Dessa forma, a linguagem dos direitos demonstra um novo nível de respeito para com os contribuintes. Essa transformação é importante porque a linguagem dos direitos possui um significado particular na teoria jurídica e política americana.²²

A peça, disponibilizada ao público tanto em inglês quanto em espanhol, elenca os seguintes direitos: (i) direito a ser informado; (ii) direito a serviço de qualidade; (iii) direito a pagar não mais que o montante correto do tributo; (iv) direito a contestar a posição do IRS e ser ouvido; (v) direito a apelar uma decisão do IRS em um fórum independente; (vi) direito à finalidade; (vii) direito à privacidade; (viii) direito a confidencialidade; (ix) direito de representação e (x) direito a um sistema tributário justo e equitativo²³. Portanto, é uma peça principiológica, com o intuito de estabelecer os parâmetros para a interação entre o Fisco e o contribuinte, e formas de defendê-lo, ainda que de forma ampla, da atuação estatal.

Note, no entanto, que a proteção que essa Carta estabelece é bastante abrangente e de difícil reforço. Frequente crítica à peça é justamente a ausência de métodos concretos de defesa do contribuinte, apontando-se, como exemplo, a dificuldade de

²² Abreu; Greenstein, 2017, p. 6 – tradução livre. No original: “*Prior to the enactment of the TBOR, the provisions that 26 USC 7803(a)(3) refers to were couched in terms of legal obligations the Code imposed on the Treasury Secretary and other tax officials. (...) Although taxpayers clearly benefit from the duties these provisions impose on the Secretary, the benefit is incidental to the duty imposed, which gives it the character of legislative grace. Hence, in fulfilling those statutory obligations the IRS can proceed mechanically, doing what is required just because it is required, rather than because it has independent value. But the TBOR translates these obligations into a different language—the language of rights. By using the language of rights, the TBOR transforms those already-existing duties into taxpayer rights, that is, it transforms the obligations of IRS officials into entitlements possessed by taxpayers. In this way the language of rights shows a new level of respect toward taxpayers. This transformation is important because the language of rights has a particular significance in American legal and political theory*”.

²³ No original: “*(i) The Right to Be Informed; (ii) The Right to Quality Service; (iii) The Right to Pay No More than the Correct Amount of Tax; (iv) The Right to Challenge the IRS’s Position and Be Heard; (v) The Right to Appeal an IRS Decision in an Independent Forum; (vi) The Right to Finality; (vii) The Right to Privacy; (viii) The Right to Confidentiality; (ix) The Right to Retain Representation e (x) The Right to a Fair and Just Tax System*”.

buscar o direito a um sistema tributário justo e equitativo, exatamente pela sua abrangência.²⁴

Interessante observar, também, a forma como o documento é disponibilizado ao público²⁵: como uma única peça, composta por duas páginas (Anexo B – docs. 01 e 02). A inicial, intitulada “*The Taxpayer Bill of Rights*”, dispõe e explica os direitos dos contribuintes elencados acima e a página seguinte, intitulada “*Examinations, appeals, collections, and refunds*” elenca as formas de auditoria possíveis, as formas de arrecadação e de reembolso, outras publicações normativas aplicáveis, assim como números de telefone para contato com o IRS e com o *Taxpayer Advocate Service*, organização independente dentro do IRS que presta serviços de proteção ao direito do contribuinte.

É possível notar, portanto, que a norma americana se volta a informar o contribuinte, de forma simples e objetiva, assim como servir de guia para que o contribuinte possa, caso necessário, tomar as medidas necessárias de proteção contra a atuação do Fisco, ainda que tais medidas sejam pouco concretas. A principal conquista da TBOR é a elaboração simples desses direitos, de forma que o contribuinte enxergue neles princípios de justiça presentes no sistema tributário — o que levaria à legitimação dele perante a sociedade.²⁶

2.2. Proteções na Austrália

O principal documento normativo australiano que visa proteger os direitos dos contribuintes é a *Taxpayers’ Charter*²⁷. Tal Carta tem origem em um relatório do *Joint Committee of Public Accounts (JCPA)*, comitê parlamentar que, em 1993, buscava examinar a administração do sistema tributário australiano²⁸.

O que se concluiu nesse relatório foi que, enquanto o *Australian Taxation Office* – ATO (Escritório de Impostos Australiano) contava com extensiva legislação sobre

²⁴ Abreu; Greenstein, 2017.

²⁵ INTERNAL REVENUE SERVICE. *Your Rights as a Taxpayer*. 2017. Disponível em: <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p1.pdf>. Acesso em: 11 ago. 2023.

²⁶ Abreu; Greenstein, 2017.

²⁷ Carta de Direitos do Contribuinte, tradução nossa.

²⁸ Australian Government, 2021.

seus poderes de atuação, não havia nenhum documento formal determinando os direitos dos contribuintes para além da proteção concedida pelos princípios de igualdade e justiça estabelecidos pela *common law*.²⁹ O relatório aponta, ainda, que isso ocorria apesar de os poderes investigativos do ATO serem bem mais extensos e menos supervisionados que os de qualquer agência de aplicação de legislação criminal.³⁰

Após a publicação do relatório, o ATO conduziu consulta pública para a elaboração e publicação de uma carta de direitos dos contribuintes. É nesse contexto que se publica a *Taxpayers' Charter*, em 1997. Observa-se que ela é um instrumento administrativo baseado em outros similares desenvolvidos no Canadá, Nova Zelândia, Reino Unido e Estados Unidos da América. À época, grupos de representantes dos contribuintes não percebiam a publicação de uma norma administrativa como medida suficiente para reestruturar a diferença de poderes entre a autoridade fiscal e os contribuintes.³¹

No ano 2000, o Senado australiano, por meio do seu Comitê de Economia, examinou a atuação do ATO sob a regência da Carta referida, concluindo que, enquanto houve notáveis esforços na busca do equilíbrio entre os interesses do Fisco e dos cidadãos,

(...) alguns funcionários individuais e áreas de trabalho locais têm se concentrado exclusivamente no objetivo de arrecadação de receitas, indo contra as diretrizes corporativas claras do ATO. Ainda existem grupos entre os funcionários do ATO que resistem ao espírito e abordagem exemplificados na Carta dos Contribuintes. Além disso, o Comitê está preocupado com os comentários do ex-Conselheiro Especial de Tributação do Ombudsman, que afirmou que o ATO estava, em alguns casos que ele investigou, sendo obstinado e obstrutivo. As questões levantadas tocam no cerne das preocupações de que os órgãos governamentais investidos com amplos poderes exerçam esses poderes de forma adequada e justa, e estejam sujeitos a níveis adequados de transparência e responsabilidade para garantir que isso ocorra.^{32 33}

²⁹ *Idem*.

³⁰ “(...) *the ATO investigatory powers are far more extensive and less well supervised than any criminal law enforcement agency*.”, tradução nossa.

³¹ Bentley, 2016.

³² Australian Government, 2021, p.15 – tradução nossa.

³³ No original: “(...) *some individual officers and local work areas have concentrated solely on the goal of revenue collection, contravening clear ATO corporate guidelines. Pockets remain among ATO staff that are resistant to the spirit and approach exemplified in the Taxpayers Charter. As well, the Committee is disturbed by the comments of the former Special Taxation Adviser to the Ombudsman ... that the ATO*

Em estudo publicado 20 anos após a instituição da Carta, concluiu-se que a *Taxpayers' Charter* é efetiva em sua busca de facilitar e incentivar a cooperação entre o fisco e o contribuinte, pois é uma ferramenta não de instituição de novos direitos, mas, sim, de reforço e confiança do sistema tributário. De fato, é exatamente o seu caráter princiológico e não vinculativo que permite que o Fisco trabalhe com o contribuinte:

(...) o amplo nível de conformidade voluntária entre os contribuintes significa que a maior parte dos recursos do ATO pode ser direcionada para atender, reforçar e educar os contribuintes. Níveis muito menores de recursos são destinados à dissuasão e punição, mas com significativa publicidade associada para enfatizar os valores da Carta de Justiça e Equidade, e o pagamento de impostos como "a coisa certa a fazer". A combinação dos valores da Carta e das medidas práticas adotadas pelo ATO em cada estágio reforça de maneira poderosa a conformidade voluntária, legitimando o sistema tributário.^{34 35}

Assim, conclui-se que a utilização da Carta como forma de legitimar o sistema tributário e cultivar a confiança do contribuinte no Fisco é ponto-chave para efetivas taxas de *compliance*.³⁶

Em 2021, conduziu-se nova revisão da efetividade dessa Carta e, atualmente, ela estabelece um conjunto de direitos e obrigações para o ATO e para os contribuintes que lidam com ele. Esses direitos incluem: (i) direito a uma representação justa e profissional; (ii) direito a uma comunicação clara e compreensível com o ATO; (iii) direito a um tratamento justo e equitativo; (iv) direito a privacidade e confidencialidade; (v) direito a uma revisão e apelação independente de decisões do ATO; e (vi) direito a uma compensação justa e adequada por danos causados pelo ATO³⁷.

was in some cases he investigated intractable and obstructive. The matters ... raised go to the very heart of concerns that government agencies invested with wide powers discharge those powers properly and fairly, and are subject to adequate levels of transparency and accountability to ensure that this happens."

³⁴ Bentley, 2016, p. 5, tradução livre.

³⁵ No original: "the broad level of voluntary compliance among taxpayers means that the bulk of ATO resources can be applied to servicing, reinforcing and educating taxpayers. Much smaller levels of resource are committed to deterrence and punishment, but with significant publicity attached to emphasise the Charter values of justice and fairness and paying tax as 'the right thing to do'. The combination of the Charter values and the practical steps taken by the ATO at every stage powerfully reinforce voluntary compliance through legitimating the tax system."

³⁶ Bentley, 2016, p. 6.

³⁷ Australian Government, 2021.

Verifica-se que a norma, tal como a americana, não cria nenhum novo direito ao contribuinte, apenas tornando-os mais acessíveis,³⁸ “ao estabelecer de forma clara os direitos, obrigações e expectativas de todos os contribuintes que interagem com a ATO.”³⁹ Em termos práticos, essa norma pode ser entendida como um guia para o relacionamento entre o Fisco e o contribuinte, promovendo mais uma relação de boa convivência entre o Estado e os cidadãos do que efetivamente formas de limitação do poder Estatal.

De forma semelhante à norma americana, a australiana também é disponibilizada ao público como uma peça documental enxuta,⁴⁰ listando o que o ATO espera do contribuinte assim como o que o cidadão pode esperar do Fisco (Anexo B – doc. 03)⁴¹. Para além disso, são disponibilizadas várias cartilhas ao contribuinte, mais extensas, expondo mais a fundo outros tópicos de interesse do contribuinte, de forma a educá-lo e orientá-lo sobre seus deveres e como cumpri-los.

2.3. Proteções no Brasil

Embora múltiplos estados já possuam Códigos de Defesa do Contribuinte,⁴² não há, ainda, uma legislação federal sobre o assunto. Buscando sanar esse cenário, foi proposto o Projeto de Lei Complementar n.º 17 de 2022, que tramita atualmente⁴³ no Congresso brasileiro e que será abordado a seguir.

³⁸ *Idem.*

³⁹ No original: “*by setting out clearly the rights, obligations and expectations of all taxpayers who engage with the ATO*”.

⁴⁰ Australian Government, 2023.

⁴¹ O documento disponibilizado pelo governo australiano foi alterado em julho de 2023: até junho desse ano, a forma simplificada da *Taxpayers’ Charter* contava com apenas uma página, conforme demonstrado no Anexo B deste artigo (Anexo B – doc. 03). Já a versão mais nova versão da Carta está listada no Anexo A (Doc. 03), sendo, ainda, um documento bastante enxuto, de apenas três páginas.

⁴² Alguns estados que contam com normas desse tipo são: Estado de São Paulo: Lei Complementar n.º 939/2003; Cidade de São Paulo: Lei n.º 17.262/2020; Estado de Minas Gerais: Lei n.º 13.515/2000; Estado do Rio Grande do Sul: Lei n.º 15.576/2020, que estabelece o Código de Boas Práticas Tributárias do Estado do Rio Grande do Sul e Estado de Santa Catarina: Lei Complementar n.º 313/2005, que institui o Código de Direitos e Deveres do Contribuinte do Estado de Santa Catarina.

⁴³ À época de elaboração desse artigo, julho de 2023.

Para além disso, apontamos que vários estados (e alguns municípios) contam com cartilhas que abordam as interações entre o contribuinte e o Fisco⁴⁴, à semelhança dos Códigos estrangeiros aqui apresentados; são, de forma geral, cartilhas curtas, de fácil compreensão, apresentando informações sobre direitos e deveres do contribuinte, assim como novidades legislativas ou administrativas relevantes à atividade fiscal. São de elaboração do Executivo, tal como a *Taxpayer Bill of Rights* e a *Taxpayers' Charter*, e não trazem novos direitos aos contribuintes, servindo apenas como forma de facilitar as interações entre o Estado e o cidadão, bem como informá-lo.

3. CÓDIGO DE DEFESA DO CONTRIBUINTE: PLC N.º 17/2022

O Projeto de Lei Complementar n.º 17/2022, conhecido como Código de Defesa do Contribuinte,⁴⁵ foi proposto por Felipe Rigoni (União/ES) e outros 31 parlamentares, em 10 de março de 2022. O projeto original contava com 37 artigos, dispondo sobre direitos dos contribuintes (art. 11 a 24) e deveres do Fisco (arts. 25 a 37).

Até o momento,⁴⁶ o PL já sofreu 30 emendas e dois destaques, contando, com 79 artigos após a aprovação do texto pela Câmara dos Deputados. Ainda é necessária a análise e aprovação do texto no Senado, sendo, portanto, importante levar em conta a tempestividade da análise.

Caso aprovado, o Código de Defesa do Contribuinte uniformizará regras de proteção ao contribuinte no Brasil ao estabelecer uma legislação em âmbito nacional, com regras para a atuação tanto da Fazenda Pública federal, estadual e municipal. Na exposição de motivos do PLC, os legisladores enfatizam a necessidade de freios ao poder irrestrito de tributação do Estado:

(...) Desde a gênese de nosso sistema tributário, observa-se a lógica de se privilegiar o Estado em detrimento do contribuinte, que é quem o sustenta. O que se pretende em nosso projeto não é inverter essa lógica, apenas repará-la, com vistas à coibição de abusos e retoques e inserções pontuais em nossas normas pátrias. (...) Contemporaneamente, o poder de tributar do Estado é

⁴⁴ Paraná, Bahia, São Paulo etc. Até mesmo alguns municípios apresentam iniciativas semelhantes, como o município de Horizonte, no Ceará.

⁴⁵ O PL foi remetido à Secretaria Legislativa do Senado Federal em 21 de dezembro de 2022. O projeto tramita sob o regime de urgência desde então.

⁴⁶ O presente artigo é datado em agosto de 2023.

irrestrito. (...) Boa parte dos abusos que se observam na relação contribuinte-Estado derivam da própria Fazenda, sem prévia vênua do Congresso Nacional ou das outras Casas legislativas. (...) Em nossa legislação, foram conferidas à Fazenda Pública séries de privilégios jurídicos, que também procuramos corrigir com o projeto. O que se faz, aqui, é um remédio legislativo, com vistas à correção de assimetrias e disparidades na relação contribuinte-cidadão e Fazenda Pública.⁴⁷

Conclui-se, da proposição do Projeto, que a Fazenda age, frequentemente, sem base legislativa em seu tratamento com o contribuinte. Tal prática ocorre não apenas em âmbito federal, mas em todas as Fazendas Públicas, uma vez que, para o Fisco, pressionar o contribuinte é “um excelente instrumento, na maior parte das vezes, para atingir e incrementar a arrecadação”.⁴⁸

Conforme disposto em sua exposição de motivos, o Projeto de Lei é influenciado pela *Taxpayer Bill of Rights* americana, sendo possível identificar, nos arts. 3º e 4º do PL, os princípios aos quais a Fazenda deve se submeter, assim como os direitos dos contribuintes (art. 5º), sendo esses os artigos mais próximos às legislações comparadas. Dentre os princípios elencados no PL, apontamos (art. 3º):

- I - respeito às expectativas dos contribuintes sobre a aplicação da legislação tributária;
- II - redução da litigiosidade, inclusive pelo uso preferencial de formas alternativas de resolução de conflitos;
- (...)
- VII - reconhecimento da vulnerabilidade do contribuinte perante a atuação sancionatória da Fazenda Pública;
- VIII - presunção de boa-fé do contribuinte no âmbito judicial e extrajudicial, sem prejuízo da realização das diligências e das auditorias que entender necessárias;

Sobre os direitos dos contribuintes, apresentamos parte do art. 4º:

- I - receber explicações claras sobre a legislação tributária e os procedimentos necessários ao atendimento de suas obrigações;
- II - ser tratado com respeito e urbanidade pelos representantes da Fazenda Pública;

⁴⁷ BRASIL. Câmara dos Deputados. *Projeto de lei complementar n.º 17 de 2022*. 2022, pp. 14-15. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2146627. Acesso em: 11 ago. 2023.

⁴⁸ BIFANO, Elidie Palma. Qual é a importância do PLC 17/22, o chamado Estatuto dos Contribuintes. In: *Conjur*: 2022. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-dez-21/consultor-tributario-qual-importancia-plc-1722-estatuto-contribuintes>. Acesso em: 13 jul. 2023.

III - ter considerados, na aplicação da legislação tributária, os fatos e as circunstâncias que possam afetar suas obrigações, sua capacidade de pagamento ou sua capacidade de fornecer informações em tempo hábil;

Enquanto os três primeiros incisos se assemelham aos direitos previstos nos instrumentos protetivos estrangeiros, os demais se debruçam mais sobre o direito material e sobre garantias procedimentais do que sobre uma atuação cordial do Fisco.⁴⁹ Já o art. 5º, que traz os deveres do contribuinte, segue o estilo adotado nas peças comparadas, abordando instruções mais amplas, buscando a probidade e colaboração dos contribuintes frente a Fazenda Pública.

Entende-se serem esses os dispositivos mais semelhantes aos contidos nos outros instrumentos abordados no estudo, pois buscam, em especial os arts. 3º e 5º, estabelecer princípios de comunicação e “boa convivência” entre ambas as partes da relação fiscal.

O restante do Projeto, no entanto, traz dispositivos regendo diversas áreas do Direito. Dividido em nove capítulos, o PLC conta com sete deles voltados a conteúdos além daqueles contidos em outros Códigos semelhantes.

Dos 79 artigos dispostos no Código, 59 abordam inovações ou modificações legislativas quanto ao Processo Administrativo Fiscal (não-contencioso e contencioso), sobre o Crédito Administrativo, Sistema Resolução de Demandas Repetitivas, Súmulas Vinculantes, etc. Além disso, modificam múltiplas outras leis do ordenamento jurídico brasileiro, incluindo até mesmo o Código Penal.

Note-se, portanto, que enquanto o projeto original mais se assemelhava às previsões principiológicas contidas na *Taxpayer Bill of Rights* e na *Taxpayers' Charter*, o texto atual do PLC aborda o direito material do contribuinte em múltiplas vertentes, por vezes desnecessariamente, e dispõe exaustivamente sobre o processo tributário, tanto administrativo quanto judicial.

De forma geral, as cartas de direito do contribuinte têm uma das três configurações:

⁴⁹ Como exemplo: “(...) VII - recorrer a órgão colegiado hierarquicamente superior à autoridade julgadora de primeira instância, em caso de não acolhimento de seu pleito, ressalvadas as hipóteses previstas nesta Lei Complementar; VIII - ser atendido pela autoridade julgadora, ainda que de forma remota, em qualquer instância de julgamento, antes de decidido seu processo; IX - realizar sustentação oral perante órgão colegiado por ocasião do julgamento de seu processo administrativo, em segunda instância, e usar da palavra, pela ordem, para esclarecer equívoco ou dúvida em relação a fatos, a provas ou a alegações que possam influir na decisão; X - provar suas alegações; (...)”.

(i) é carta administrativa que identifica, protege e aprimora os direitos comuns da maioria dos contribuintes enquanto buscam cumprir suas obrigações de acordo com a lei tributária. Ela se concentra na interação diária entre os contribuintes e a administração tributária e busca melhorar a qualidade da interação por meio do "desenvolvimento colaborativo de capacidades". Isso não exclui e frequentemente reflete os direitos protegidos por legislação separada.

(ii) é carta legislativa, que opera para proteger os contribuintes contra a violação de direitos legais especificados relacionados à operação e aplicação da lei tributária.

(iii) uma combinação de direitos legislados complementados por uma carta administrativa, que é formulada e implementada como um conjunto completo e integrado de regras. O objetivo é proteger os direitos legais básicos dos contribuintes no contexto de um eficaz sistema de conformidade, de modo que os dois se reforcem mutuamente.⁵⁰

Portanto, o Projeto brasileiro se comporta de forma híbrida, pois estabelece, legislativamente, tanto o conteúdo de carta legislativa quanto de carta administrativa. É compreensível o ímpeto de se elaborar um texto legislativo mais robusto — em contrariedade ao texto original, principiológico e amplo —, tendo em vista que o Brasil é um dos países com maior número de litígios contenciosos na esfera administrativa tributária no mundo.⁵¹

De 2011 a 2015, o país aumentou em 25% o percentual do crédito tributário federal discutido administrativamente, chegando ao primeiro lugar na lista dos países com maior número de débitos fiscais pendentes de decisão administrativa. Ao mesmo tempo em que não arrecada com os processos, o Brasil também lidera o ranking de países que mais gastam com o contencioso administrativo tributário em relação ao PIB (2,4%)⁵².

No entanto, conforme o texto atual do PLC n.º 17/2022, entende-se que ele pode ser classificado não como um Código de Defesa do Contribuinte, *per se*, mas como uma

⁵⁰ Bentley, 2016, p. 3, tradução nossa. No original: “1. An administrative charter, which identifies, protects and enhances the ordinary rights of most taxpayers as they seek to comply with their obligations under the tax law. It focuses on the daily interface between taxpayers and the tax administration and seeks to improve the quality of interaction through ‘collaborative capacity building’. 17 It does not preclude and often reflects rights protected by separate legislation. 2. A legislative charter, which operates to protect taxpayers against the breach of specified legal rights that relate to the operation and application of the tax law. 3. A combination of legislated rights supplemented by an administrative charter, which is formulated and implemented as a complete and integrated set of rules. The aim is to protect taxpayers’ basic legal rights in the context of an effective compliance framework so that the two are mutually reinforcing.”

⁵¹ De acordo com a OCDE (2017), em 2015, o Brasil possuía mais de 225 mil processos ativos –, aproximando-se numericamente apenas do Canadá e da França.

⁵² DUARTE DE QUEIROZ, Giovane. O sistema de precedentes no Processo Administrativo Tributário. In: *IDP Blog*. Disponível em: <https://direito.idp.edu.br/blog/direito-tributario/sistema-precedentes-processo-administrativo-tributario/>. Acesso em: 27 jul. 2023.

minirreforma no sistema tributário, uma vez que estabelece múltiplas novas normas materiais e procedimentais ao mesmo tempo que reforma, reafirma ou revoga outras já estabelecidas.

Apesar disso, e paradoxalmente, a forma com que o atual texto foi elaborado não traz significativos avanços na proteção ao contribuinte. De fato, o PLC n.º 17/2022, conforme redação atual, afasta-se substancialmente das normas apontadas pelo próprio Projeto como exemplo de norma de proteção ao contribuinte,⁵³ e busca se assemelhar a uma norma geral de proteção, como o Código de Defesa do Consumidor (CDC, Lei n.º 8.078/1990), sem conseguir fazê-lo, pois não conta com o caráter inovador que o CDC apresentava à época de sua promulgação.

Como exemplo do discutido, apresentamos o art. 32, que reforça o que já foi exposto no art. 1.022 do CPC,⁵⁴ o art. 37, que aborda o conteúdo do art. 151 do CTN,⁵⁵ o art. 51, já abordado em outras disposições (Lei n.º 13.988/20, art. 28)⁵⁶:

Art. 32. Cabem embargos de declaração, no prazo de 5 (cinco) dias, de qualquer decisão no processo administrativo fiscal que:

I - contenha obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos;

II - omita ponto sobre o qual a autoridade julgadora deveria pronunciar-se; ou
III - apresente inexactidão material.

(...)

Art. 37. O pedido de parcelamento deferido a um dos sujeitos passivos suspende a exigibilidade do crédito tributário e o processo administrativo em relação aos demais.

Parágrafo único. Caso o parcelamento seja rescindido, o processo administrativo suspenso deve seguir seu curso regular.

(...)

⁵³ “Na experiência comparada, pode-se citar, dentre outros, o “Tax Payer Bill of Rights” dos Estados Unidos, que se preocupou em dispor sobre a questão em linhas gerais e principiológicas.” (Câmara dos Deputados, p. 14)

⁵⁴ Art. 1.022. Cabem embargos de declaração contra qualquer decisão judicial para: I - esclarecer obscuridade ou eliminar contradição; II - suprir omissão de ponto ou questão sobre o qual devia se pronunciar o juiz de ofício ou a requerimento; III - corrigir erro material.

⁵⁵ Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: I - moratória; II - o depósito do seu montante integral; III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo; IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança. V - a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001) VI - o parcelamento. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

⁵⁶ Art. 19-E. Em caso de empate no julgamento do processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário, não se aplica o voto de qualidade a que se refere o § 9º do art. 25 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, resolvendo-se favoravelmente ao contribuinte.

Art. 51. As decisões do tribunal administrativo ocorrem de forma colegiada, ressalvadas as exceções previstas nesta Lei Complementar.

§ 1º Em caso de empate no julgamento de processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário, a questão resolve-se favoravelmente ao contribuinte.

§ 2º O julgamento de processo administrativo somente pode ser concluído após a manifestação da mesma quantidade de julgadores representantes da Fazenda Pública e do contribuinte, ressalvada a hipótese em que a manifestação dos julgadores ausentes não seja capaz de alterar a decisão em virtude do disposto no § 1º deste artigo.

§ 3º O disposto nos §§ 1º e 2º deste artigo não se aplica às decisões proferidas por tribunais administrativos em Municípios que não possuam servidores públicos que atendam à exigência prevista no § 1º do art. 49 desta Lei Complementar.

Com a relação entre a Fazenda Pública e o contribuinte sendo desbalanceada em favor do Fisco, interessante notar que múltiplas representações sindicais do Fisco brasileiro se posicionam contrariamente à aprovação do PL, denominando-o de “Código do Sonegador”.⁵⁷ Isso ocorre pelas amplas proteções garantidas ao contribuinte no texto do Projeto. De fato, em audiência pública realizada em junho de 2022, múltiplos representantes de entidades sindicais fiscais apresentaram sugestões ao texto do Projeto, de forma a prevenir o esvaziamento da própria atuação fiscal. À época, o texto previa medidas tão amplamente favoráveis ao contribuinte que, caso aprovado, estabeleceria a obrigação ao auditor fiscal em ressarcir o valor de autos de infração que fossem considerados improcedentes.⁵⁸

Pelo exposto, entende-se que o Projeto, conforme seu estado atual, não facilita que o contribuinte compreenda e acesse seus direitos — o que seria o esperado pela comparação com as Cartas que o influenciaram —, uma vez que, em grande parte, refere-se e altera o texto de outras normas. Sendo, assim, o texto do Projeto é ineficiente como um compilado acessível ao contribuinte, pois é necessário que ele busque as outras normas em conjunto ao Código em elaboração.

Caso sua intenção seja reformar o sistema contencioso e não contencioso tributário, de forma a facilitar o seu acesso pelo contribuinte, entende-se que o Projeto

⁵⁷ PAIXÃO, Marlúcia. *Código de Defesa do Sonegador ameaça a sociedade*. in: Bahia Notícias. 2022. Disponível em: <https://www.bahianoticias.com.br/artigo/1477-codigo-de-defesa-do-sonegador-ameaca-a-sociedade-brasileira>. Acesso em: 13 jul. 2023

⁵⁸ AGÊNCIA CÂMARA DE NOTÍCIAS. *Entidades ligadas ao Fisco apontam falhas no projeto de código de defesa dos contribuintes*. 2022. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/noticias/891563-entidades-ligadas-ao-fisco-apontam-falhas-no-projeto-de-codigo-de-defesa-dos-contribuintes/>. Acesso: 4 ago. 2023.

não é o meio adequado para tanto, uma vez que a proposta original é a de elaborar uma Carta de Direito dos Contribuintes. Propomos que se deve, então, buscar a elaboração de uma peça legislativa reformadora do sistema tributário e não se utilizar do presente Projeto para esse fim.⁵⁹

Como forma de focar a melhor investigação do PLC, uma vez que estabelecemos o caráter divergente e prolífico da iniciativa brasileira frente às demais analisadas, abordaremos, brevemente, a atuação de dispositivos previstos no PLC 17/2022 frente à Lista de Alto Risco da Administração Pública, publicada pelo Tribunal de Contas da União, em especial abordando os dados sobre a eficiência da cobrança e do contencioso tributário brasileiro.⁶⁰

Tal análise busca investigar se a inclusão desses dispositivos ao texto do Código de Defesa do Contribuinte pode ajudar a desafogar o processo fiscal, além de proteger o contribuinte.

3.1. Lista de Alto Risco da Administração Pública: problemas identificados

O Tribunal de Contas da União (TCU), no estudo publicado, aponta que a eficiência do processo contencioso tributário está comprometida tanto em âmbito administrativo quando judicial, sendo alguns dos problemas apontados:

- a. Duração: em média, o processo contencioso tributário tem duração de 2,6 anos nas Delegacias da Receita Federal do Brasil;⁶¹ 4 anos no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e 9 anos na execução fiscal, a cargo da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN). O TCU aponta

⁵⁹ Por prazos razoáveis nos referimos exatamente à expressão prevista no próprio PLC (art. 4º. São direitos do contribuinte: XIII - ter seus processos decididos em prazo razoável). Notemos que o PL não determina, ainda, em que espaço de tempo consiste este prazo razoável.

⁶⁰ TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. *Lista de Alto Risco da Administração Pública Federal*. Brasília 2022.

⁶¹ Ao invés de 360 dias, conforme o previsto na Lei n.º 11.457/2007. Os prazos estão em descompasso com o princípio da razoável duração do processo e os 90 dias estabelecidos internacionalmente pela Metodologia Tadat – *Tax Administration Diagnostic Assessment Tool*, ferramenta utilizada em muitos países para avaliar a Administração Tributária.

que o recomendado internacionalmente pela Metodologia Tadat é de 90 dias⁶² e o determinado em lei é prazo de 360 dias.

- b. Cancelamento das autuações: o Tribunal aponta para os altos percentuais de autuações tributárias canceladas: 47% das autuações nas DRJs e 45% no CARF.

Entre as principais causas desse elevado índice estão a diversidade e complexidade das normas tributárias. Além de dificultar para o contribuinte o cumprimento das obrigações tributárias, o excesso de normas favorece entendimentos divergentes entre os diversos órgãos envolvidos no contencioso tributário.⁶³

- c. Baixa efetividade do PAF: apenas 5% do valor das autuações mantidas foram arrecadados.
- d. Judicialização dos processos ao CARF: entre as causas desse fenômeno estão a demora da inclusão dos processos em pauta; questionamento do rito ou o próprio mérito da cobrança fiscal; impacto das decisões de tribunais superiores nas matérias tratadas no conselho.

Tais pontos foram incluídos na Lista de Alto Risco da Administração Pública de 2022 devido ao grande número de processos tributários e aos enormes valores em litígio: os números, em dezembro de 2019, apontavam para R\$ 131,31 bilhões contidos em 265.350 processos nas DRJs; R\$ 671,93 bilhões discutidos em 117.034 processos no CARF e R\$ 2,32 trilhões em 16.947.032 de inscrições na Dívida Ativa da União (DAU), o que equivalia a 31,77% do produto interno bruto (PIB) nacional à época⁶⁴.

Conforme apontado pelo TCU, é imperativa a simplificação do processo contencioso administrativo e judicial, uma vez que a diminuição da litigiosidade

⁶² Metodologia apoiada pelo Banco Mundial, a *Tax Administration Diagnostic Assessment Tool* – Tadat. Ela “se baseia em nove indicadores de performance, cobrindo as áreas mais críticas relacionadas à administração fiscal. Entre essas métricas, encontram-se integridade da base fiscal, administração de riscos, contabilidade e transparência, compliance, entre outros”. LIMA, Tomás. O que é a Tadat e qual o seu impacto nos fiscos estaduais. In: *NDD*. 2022 Disponível em: <https://ndd.tech/blog/compliance-fiscal/o-que-e-tadat/>. Acesso em: 4 ago. 2023.

⁶³ TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. *Lista de alto risco da Administração Pública*. 2022, p. 41. Disponível em: https://portal.tcu.gov.br/data/files/1E/07/C0/FC/925628102DFE0FF7F18818A8/lista_de_alto_risco_da_administracao_publica.pdf. Acesso em: 13 jul. 2023.

⁶⁴ *Idem*.

tributária significaria não só uma melhora na eficiência administrativa, mas, principalmente, em redução de riscos à própria economia nacional.

De forma a atingir esse objetivo, o TCU aponta como necessária a aprimoração dos índices para medir o tempo de redução de estoques processuais, conforme determinado pelo TCU ao CARF, seguindo o disposto na Lei n.º 13.988/2020, que possibilitou a transação tributária para processos envolvendo contenciosos de até 60 salários-mínimos. Para além disso, a RFB, o CARF e a PGFN devem buscar:

- i. adoção do mesmo marco normativo, independentemente da existência de vinculação entre órgãos. É fundamental que a RFB tenha dado início às providências para consolidação da legislação tributária vigente, e
- ii. extinção do modelo paritário do CARF.

A partir do estabelecido no estudo do TCU como pontos críticos para a ineficiência do Processo Administrativo Fiscal, analisaremos o texto do PLC 17/2022.

3.2. Inovações ao PAF

Expostos os problemas abordados pelo TCU, apresentamos, agora, os dispositivos contidos no PL 17/2022 que se relacionam a esses temas.

a. Simplificação do processo administrativo fiscal

Podemos abordar, em relação à necessidade de simplificação do PAF, os prazos trazidos no projeto: em seu art. 13, o Projeto determina que os prazos para o processo administrativo tributário serão contados em dias úteis, modificando tanto o art. 5º do Decreto n.º 70.235/1972, que trata do Processo Administrativo Fiscal, quanto o art. 210 do Código Tributário Nacional.

Art. 13. No âmbito do processo administrativo fiscal, para a contagem de prazo em dias, computar-se-ão somente os dias úteis, excluído o dia do início e incluído o do vencimento.

Embora clara vantagem ao contribuinte, entende-se que o aumento de prazo que a mudança de contagem em dias corridos para dias úteis não contribui para a necessária redução na duração do contencioso administrativo tributário.

b. Uniformização da legislação aplicada

O projeto de lei traz alguns dispositivos que abordam o tema, como o art. 10, que proíbe a Fazenda Pública de ir contra acórdão do Supremo e do Superior Tribunal de Justiça, assim como orientação vinculante do próprio ente público.

Observe, no entanto, que tal previsão não traz novidades ao ordenamento jurídico, uma vez que tal previsão já está presente nele, sendo exemplo do caráter pleonástico presente no Projeto.⁶⁵ Ao mesmo tempo, como exemplo do caráter de proteção ao contribuinte, o mesmo art. 10 do Projeto estabelece dano moral ao contribuinte alvo do ato administrativo contrário às múltiplas formas de entendimento e orientações elencadas em seus incisos.⁶⁶

c. Crédito tributário

Abordado nos arts. 56 a 59 do PL, o crédito tributário, caso aprovada a iniciativa, sofrerá modificações quanto às hipóteses de responsabilidade, citação, cálculo de incidência de encargo quando da inscrição em dívida ativa, assim como múltiplos outros aspectos procedimentais e suas repercussões penais.

É quanto ao crédito tributário que o PL traz o maior número de modificações e inovações legislativas, sendo recomendado um estudo próprio sobre o assunto. No entanto, é possível notar o caráter pró-contribuinte nas alterações, mas, simultaneamente, uma ausência de inovações utilitárias ao seu interesse.

⁶⁵ Como exemplos: Art. 26-A, Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972; e Art. 927 do CPC.

⁶⁶ Art. 10. É vedado à Fazenda Pública lavrar auto de infração ou notificação de lançamento, negar impugnação, pedido de restituição ou recurso, inscrever em dívida ativa ou ajuizar execução fiscal referente a crédito tributário por ato ou decisão cuja fundamentação jurídica contrarie: I - acórdão do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade ou recurso extraordinário julgado em sede de repercussão geral, após seu trânsito em julgado; II - acórdão do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, após seu trânsito em julgado, proferido em: a) incidente de resolução de demandas repetitivas ou de assunção de competência; b) recurso especial ou extraordinário repetitivo; c) pedido de uniformização de interpretação de lei; III - enunciado de súmula do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional; e IV - orientação vinculante firmada no âmbito administrativo do próprio ente público, consolidada em manifestação, parecer normativo ou súmula. Parágrafo único. O descumprimento do disposto neste artigo caracteriza dano moral ao contribuinte, ressalvada a hipótese de fundada incerteza ou de divergência sobre a aplicabilidade do precedente ao caso concreto, devidamente atestada no respectivo ato administrativo, decisão ou inicial da execução fiscal.

d. Judicialização dos processos ao CARF

O fim do modelo paritário do CARF é uma das recomendações do TCU;⁶⁷ no entanto, o PL não trata do assunto com a intenção de extingui-lo, mas, ao contrário, definindo que, uma vez empatado o julgamento em processo administrativo, deve-se decidir a favor do contribuinte (art. 51, §1º)⁶⁸. Dessa forma, o previsto no PL não soluciona o problema já presente no sistema tributário, mas, de fato, o consolida ao reafirmar o que já foi disposto em norma anterior (Lei n.º 13.988/2020).

Assim, por todo o exposto, compreendemos que o PL n.º 17 não traz em seu texto atual relevantes soluções à problemas presentes no sistema tributário brasileiro, mas, em certos pontos, pode aprofundá-los e intensificar os riscos já presentes identificados pelo TCU.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Por todo o exposto, concluímos que as normas de proteção ao contribuinte aplicadas na Austrália e nos Estados Unidos focam não no aspecto procedimental do acesso à Fazenda Pública, mas, sim, na facilitação da comunicação entre o poder Executivo e os contribuintes, aplicando-se, prioritariamente, princípios focando na cordialidade e bom funcionamento da Administração Pública. Críticas feitas a essas

⁶⁷ “É preciso verificar os efeitos da eficiência do contencioso tributário sobre os estoques nos órgãos, tendo em vista a edição da Lei 13.988/2020, que possibilitou a transação tributária para processos envolvendo contenciosos de até 60 salários-mínimos. Nesse sentido, é fundamental que sejam aprimorados os índices para medir o tempo de redução de estoques processuais, conforme determinado pelo TCU ao Carf. A RFB, o Carf e a PGFN devem verificar, ainda, a viabilidade das seguintes medidas: i) adoção do mesmo marco normativo, independentemente da existência de vinculação entre órgãos. É fundamental que a RFB tenha dado início às providências para consolidação da legislação tributária vigente, conforme determinado pelo TCU; e ii) extinção do modelo paritário do Carf. Em relação ao aumento da eficiência da cobrança do crédito tributário, o Ministério da Economia (ME) e a PGFN devem adotar as seguintes medidas: alteração no mecanismo e nos sistemas de emissão de certidões de regularidade fiscal; implementação do monitoramento patrimonial dos processos prioritários; gerenciamento dos riscos do projeto de Novo Modelo de Cobrança da PGFN; e melhoria do sistema da DAU. É preciso verificar se a Portaria MF 447/2018 tem sido efetiva para reduzir o tempo de cobrança administrativa. Quanto aos Refis, são necessários aprimoramentos legislativos, para padronizar regras, estabelecer sanções para o não pagamento do tributo e impedir o contribuinte de aderir a outro programa de parcelamento, antes de regularizar sua situação em parcelamento anterior.” (Tribunal de Contas da União, 2022, pp. 42-43).

⁶⁸ Art. 51. As decisões do tribunal administrativo ocorrem de forma colegiada, ressalvadas as exceções previstas nesta Lei Complementar. § 1º Em caso de empate no julgamento de processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário, a questão resolve-se favoravelmente ao contribuinte.

normas são voltadas, frequentemente, à ausência de uma lista compreensiva dos direitos dos contribuintes, o que pode ser sanado por iniciativas legislativas em ambas as jurisdições.

Já o Projeto de Lei brasileiro, PLC n.º 17/2022, apesar de ter sido criado, originalmente, à semelhança dos instrumentos mencionados, ao longo de sua tramitação se distanciou do caráter abrangente e principiológico aplicado à limitação da atuação do Fisco para introduzir novas normas e realizar uma minirreforma às normas tributárias já consolidadas. O que o diferencia dos outros instrumentos abordados é exatamente o caráter legislativo da peça normativa, enquanto que, nas outras jurisdições, o próprio Executivo foi responsável pela elaboração de seus instrumentos de defesa do contribuinte.

Exatamente pela sua origem, os dispositivos previstos no PLC 17/2022 são, em boa parte, voltados ao regramento de direitos dos contribuintes. Por buscarem estabelecer uma ampla gama de limitações ao Fisco, não garantem, necessariamente, a facilitação do acesso do contribuinte à legislação nova ou mesmo à consolidada.

Para além disso, o texto atual do PLC 17/2022 é frequentemente pleonástico, incluindo entendimentos sumulados em seus artigos ou repetindo o que já é disposto em outras leis. Caso a intenção do legislador seja a de criar um compilado compreensivo da legislação a ser aplicada ao contribuinte, o atual texto não a satisfaz.

Ademais, o texto do Projeto, quando busca inovar, amplia demasiadamente conceitos, sem explicar exatamente ao que se referem. Nesses casos, entende-se que o texto atual do referido projeto complica a compreensão e aplicação do direito do que facilita.

Apresentamos, como exemplo, que a própria experiência estrangeira — a australiana, em especial — mostra-nos que é possível a atuação do Fisco de forma a se aproximar da sociedade e apresentar ao contribuinte os seus direitos de forma completa e compreensiva, desde que a própria Administração Pública busque seu aperfeiçoamento na relação com os contribuintes continuamente. Tal experiência pode servir como inspiração ao legislativo brasileiro.

Apesar de o nosso Código de Proteção ao Contribuinte ser de origem legislativa e possuir caráter normativo, caso o Executivo não o adote de fato e o desenvolva, as

perspectivas de facilitação da relação tributária podem ser comprometidas, o que esvaziaria o próprio objeto do PL em questão.

Assim, entende-se que o Projeto, conforme seu estado atual, não facilita o entendimento do contribuinte sobre quais são os seus direitos, uma vez que, em grande parte, refere-se e altera o texto de outras normas, sendo, assim, ineficiente como um compilado acessível ao contribuinte. Para além disso, é texto extenso, inacessível a grande parte da população.

Caso sua intenção seja, de fato, reformar o sistema contencioso e não contencioso tributário, de forma a facilitar o seu acesso pelo contribuinte, entende-se que o Projeto também falha nesse objetivo, de duas formas: a primeira é pela redação de seus artigos e a segunda, pelo instrumento escolhido para tal reforma.

O texto atual do PLC é, frequentemente, vago e pouco inovador, reproduzindo o que já está presente no ordenamento jurídico e, portanto, podendo causar confusão ao contribuinte, que se vê obrigado a consultar mais um texto normativo, além dos já existentes. Para além disso, entende-se que seria recomendável a criação de instrumento legislativo próprio para a reformulação do sistema tributário, não sendo cabível a inclusão dessas normas ao Código de Defesa do Contribuinte.

Por fim, caso possível, entende-se pela volta ao texto original do PLC 17/2022, que se assemelhava aos textos estrangeiros estudados, voltado a estabelecer princípios regradores da relação entre o Fisco e o contribuinte e reforçar a legitimidade do sistema tributário. Isso porque o objetivo fundamental do Código de Defesa do Contribuinte decorre da necessidade de estabelecer um equilíbrio entre o contribuinte e o Fisco, como forma de reduzir a alta litigiosidade no Brasil.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABREU, Alice; GREENSTEIN, Richard. The U.S. Taxpayer Bill of Rights: Window Dressing or Expression of Justice? In: *Journal of Tax Administration* (Forthcoming), Temple University Legal Studies Research Paper No. 2017-28. 2017. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=3051391>. Acesso em: 13 jul. 2023.

AGÊNCIA CÂMARA DE NOTÍCIAS. *Entidades ligadas ao Fisco apontam falhas no projeto de código de defesa dos contribuintes*. 2022. Disponível em:

<https://www.camara.leg.br/noticias/891563-entidades-ligadas-ao-fisco-apontam-falhas-no-projeto-de-codigo-de-defesa-dos-contribuintes/>. Acesso: 4 ago. 2023

AUSTRALIAN GOVERNMENT. *A brief history of the Taxpayers' Charter: by the Inspector-General of Taxation and Taxation Ombudsman*. 2021. Disponível em: <https://www.igt.gov.au/wp-content/uploads/2021/11/A-brief-history-of-the-taxpayers-charter-1.pdf>. Acesso em: 13 jul. 2023.

AUSTRALIAN GOVERNMENT. *Taxpayers' Charter – what you need to know*. Australian Taxation Office. 2023. Disponível em: <https://www.ato.gov.au/misc/downloads/pdf/qc18266.pdf>. Acesso em: 11 ago. 2023.

AUSTRALIAN GOVERNMENT. *Taxpayers' Charter*. Australian Taxation Office. 2023. Disponível em: https://www.ato.gov.au/uploadedFiles/Content/CR/downloads/our_charter.pdf. Acesso: 17 ago. 2023.

BRASIL. Projeto de lei complementar n.º 17 de 2022. Senado Federal. **Diário do Senado Federal n.º 190 de 2022**, pp. 22-223. Disponível em: https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9212611&ts=1674178733920&disposition=inline&_gl=1*kzsaiq*_ga*MjEwNTk0MTc0MS4xNjkxMTc3ODI0*_ga_CW3ZH25XMK*MTY5MjA0MTAyNi4zLjEuMTY5MjA0MTEyMi4wLjAuMA. Acesso em: 11 ago 2023.

BENTLEY, Duncan. **Taxpayer Rights in Australia twenty years after the introduction of the Taxpayers' Charter**. 12th International Conference on Tax Administration. 2016, p. 291-318. Disponível em: [https://www.business.unsw.edu.au/About-Site/Schools-Site/Taxation-Business-Law-Site/Documents/Taxpayer Rights in Australia.pdf](https://www.business.unsw.edu.au/About-Site/Schools-Site/Taxation-Business-Law-Site/Documents/Taxpayer%20Rights%20in%20Australia.pdf). Acesso em: 13 jul. 2023.

BIFANO, Elidie Palma. **Qual é a importância do PLC 17/22, o chamado Estatuto dos Contribuintes**. In: Conjur: 2022. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-dez-21/consultor-tributario-qual-importancia-plc-1722-estatuto-contribuintes>. Acesso em: 13 jul. 2023.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. **Projeto de Lei Complementar n.º 17/2022 – texto original**. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2146627. Acesso: 17 ago. 2023.

CHRISTIANS, Allison. Taxpayer rights in the United States. In: *Derecho Tributario Y Derechos Humanos/tax Law And Human Rights*, César Alejandro Ruiz Jiménez, 2016. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=2809750>. Acesso em: 13 jul. 2023.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro**. 2022. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp->

[content/uploads/2022/02/relatorio-contencioso-tributario-final-v10-2.pdf](#). Acesso em: 7 jun. 2023.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Sistematização do Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário**. 2022. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/02/sistematizacao-do-diagnostico-do-contencioso-judicial-tributario-aportes-iniciais-v10-2.pdf>. Acesso em 7 jun. 2023.

CONGRESS. H.R.2337. **Taxpayer Bill of Rights**. Disponível em: <https://www.congress.gov/bill/104th-congress/house-bill/2337/text>. Acesso em: 11 ago. 2023.

CORNELL LAW SCHOOL. **Taxpayer Bill of Rights**. 2021. Disponível em: https://www.law.cornell.edu/wex/taxpayer_bill_of_rights. Acesso em: 11 ago. 2023.

CORNELL LAW SCHOOL. **Internal Revenue Code (IRC)**. Disponível em: [https://www.law.cornell.edu/wex/internal_revenue_code_\(irc\)#:~:text=The%20Internal%20Revenue%20Code%20\(IRC,and%20group%20health%20plan%20requirements](https://www.law.cornell.edu/wex/internal_revenue_code_(irc)#:~:text=The%20Internal%20Revenue%20Code%20(IRC,and%20group%20health%20plan%20requirements). Acesso: 10 ago. 2023.

DUARTE DE QUEIROZ, Giovanna. **O sistema de precedentes no Processo Administrativo Tributário**. Disponível em: <https://direito.idp.edu.br/blog/direito-tributario/sistema-precedentes-processo-administrativo-tributario/>. Acesso em 3 jun. 2023.

INTERNAL REVENUE SERVICE. **IRS Adopts "Taxpayer Bill of Rights;" 10 Provisions to be Highlighted on IRS.gov, in Publication 1**. 2014. Disponível em: <https://www.irs.gov/newsroom/irs-adopts-taxpayer-bill-of-rights-10-provisions-to-be-highlighted-on-irsgov-in-publication-1>. Acesso em: 11 ago. 2023.

INTERNAL REVENUE SERVICE. **Taxpayer Bill of Rights**. 2014. Disponível em: <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p1.pdf>. Acesso: 17 ago. 2023.

MATHEUS, Aline. **PLP 17: campanha nas redes sociais busca engajamento da sociedade na luta contra Código do Sonegador**. In: Sindifisco Nacional. 2022. Disponível em: <https://www.sindifisconacional.org.br/plp-17-campanha-nas-redes-sociais-busca-engajamento-da-sociedade-na-luta-contr-codigo-do-sonegador/>. Acesso em: 13 jul. 2023.

OLIVEIRA, Luciana Gualda e. **Estudo Comparado de Sistemas Tributários**. Revista do Mestrado e Direito, UCB. 2011.

PAIXÃO, Marlúcia. Código de Defesa do Sonegador ameaça a sociedade.in: **Bahia Notícias**. 2022. Disponível em: <https://www.bahianoticias.com.br/artigo/1477-codigo-de-defesa-do-sonegador-ameaca-a-sociedade-brasileira>. Acesso em: 13 jul. 2023

VAN HOECKE. Mark **Methodology of Comparative Legal Research**. Law and Method. 2015.

TAX JUSTICE. **O Estado Atual da Justiça Fiscal 2021**. 2021. Disponível em: [https://taxjustice.net/wp-content/uploads/2021/11/State of Tax Justice Report 2021 PORTUGUESE.pdf](https://taxjustice.net/wp-content/uploads/2021/11/State_of_Tax_Justice_Report_2021_PORTUGUESE.pdf). Acesso em: 13 ago. 2023.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Eficiência da cobrança e do contencioso tributário**. Disponível em: [https://sites.tcu.gov.br/listadealtorisco/eficiencia da cobranca e do contencioso tributarios.html](https://sites.tcu.gov.br/listadealtorisco/eficiencia_da_cobranca_e_do_contencioso_tributarios.html) Acesso em: 13 jul. 2023.

_____. **Lista de Alto Risco da Administração Pública Federal**. Brasília: TCU, 2022. Disponível em: [https://portal.tcu.gov.br/data/files/1E/07/C0/FC/925628102DFE0FF7F18818A8/lista de alto risco da administracao publica.pdf](https://portal.tcu.gov.br/data/files/1E/07/C0/FC/925628102DFE0FF7F18818A8/lista_de_alto_risco_da_administracao_publica.pdf). Acesso em: 13 jul. 2023.

ANEXO A – DOCUMENTOS DA LEGISLAÇÃO REFERIDA

Documento 01

SENADO FEDERAL. *Projeto de Lei Complementar n.º 17/2022*. Disponível em: https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9212611&ts=1674178733920&disposition=inline&_gl=1*16gw2a1*_ga*MTQxMDIxNDM0Mi4xNjkyMzIwMTUx*_ga_CW3ZH25XMK*MTY5MjMyMDE1MC4wLjAuMTY5MjMyMDE1MC4wLjAuMA. Acesso: 17 ago. 2023.

Documento 02

CÂMARA DOS DEPUTADOS. *Projeto de Lei Complementar n.º 17/2022 – texto original*. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2146627. Acesso: 17 ago. 2023.

Documento 03

AUSTRALIAN GOVERNMENT. *Taxpayers' Charter*. Australian Taxation Office. 2023. Disponível em: https://www.ato.gov.au/uploadedFiles/Content/CR/downloads/our_charter.pdf. Acesso: 17 ago. 2023.

Documento 04

INTERNAL REVENUE SERVICE. *Taxpayer Bill of Rights*. 2014. Disponível em: <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p1.pdf>. Acesso: 17 ago. 2023.

ANEXO B – IMAGENS

The image shows the cover of an IRS publication titled "Your Rights as a Taxpayer" with the subtitle "The Taxpayer Bill of Rights". The IRS logo is in the top left corner. The text "Publication 1" is in a blue box in the top right. Below the title, it says "This publication explains your rights as a taxpayer and the processes for examination, appeal, collection, and refunds. Also available in Spanish." The main content is divided into two columns listing ten rights: 1. The Right to Be Informed, 2. The Right to Quality Service, 3. The Right to Pay No More than the Correct Amount of Tax, 4. The Right to Challenge the IRS's Position and Be Heard, 5. The Right to Appeal an IRS Decision in an Independent Forum, 6. The Right to Finality, 7. The Right to Privacy, 8. The Right to Confidentiality, 9. The Right to Retain Representation, and 10. The Right to a Fair and Just Tax System. At the bottom, there is a section for "The IRS Mission" and a footer with publication details.

IRS | **Your Rights as a Taxpayer** | **Publication 1**

This publication explains your rights as a taxpayer and the processes for examination, appeal, collection, and refunds. Also available in Spanish.

The Taxpayer Bill of Rights

- 1. The Right to Be Informed**

Taxpayers have the right to know what they need to do to comply with the tax laws. They are entitled to clear explanations of the laws and IRS procedures in all tax forms, instructions, publications, notices, and correspondence. They have the right to be informed of IRS decisions about their tax accounts and to receive clear explanations of the outcomes.
- 2. The Right to Quality Service**

Taxpayers have the right to receive prompt, courteous, and professional assistance in their dealings with the IRS, to be spoken to in a way they can easily understand, to receive clear and easily understandable communications from the IRS, and to speak to a supervisor about inadequate service.
- 3. The Right to Pay No More than the Correct Amount of Tax**

Taxpayers have the right to pay only the amount of tax legally due, including interest and penalties, and to have the IRS apply all tax payments properly.
- 4. The Right to Challenge the IRS's Position and Be Heard**

Taxpayers have the right to raise objections and provide additional documentation in response to formal IRS actions or proposed actions, to expect that the IRS will consider their timely objections and documentation promptly and fairly, and to receive a response if the IRS does not agree with their position.
- 5. The Right to Appeal an IRS Decision in an Independent Forum**

Taxpayers are entitled to a fair and impartial administrative appeal of most IRS decisions, including many penalties, and have the right to receive a written response regarding the Office of Appeals' decision. Taxpayers generally have the right to take their cases to court.
- 6. The Right to Finality**

Taxpayers have the right to know the maximum amount of time they have to challenge the IRS's position as well as the maximum amount of time the IRS has to audit a particular tax year or collect a tax debt. Taxpayers have the right to know when the IRS has finished an audit.
- 7. The Right to Privacy**

Taxpayers have the right to expect that any IRS inquiry, examination, or enforcement action will comply with the law and be no more intrusive than necessary, and will respect all due process rights, including search and seizure protections, and will provide, where applicable, a collection due process hearing.
- 8. The Right to Confidentiality**

Taxpayers have the right to expect that any information they provide to the IRS will not be disclosed unless authorized by the taxpayer or by law. Taxpayers have the right to expect appropriate action will be taken against employees, return preparers, and others who wrongfully use or disclose taxpayer return information.
- 9. The Right to Retain Representation**

Taxpayers have the right to retain an authorized representative of their choice to represent them in their dealings with the IRS. Taxpayers have the right to seek assistance from a Low Income Taxpayer Clinic if they cannot afford representation.
- 10. The Right to a Fair and Just Tax System**

Taxpayers have the right to expect the tax system to consider facts and circumstances that might affect their underlying liabilities, ability to pay, or ability to provide information timely. Taxpayers have the right to receive assistance from the Taxpayer Advocate Service if they are experiencing financial difficulty or if the IRS has not resolved their tax issues properly and timely through its normal channels.

The IRS Mission | Provide America's taxpayers top-quality service by helping them understand and meet their tax responsibilities and enforce the law with integrity and fairness to all.

Publication 1 (Rev. 9-2017) Catalog Number 64731W Department of the Treasury Internal Revenue Service www.irs.gov

Doc. 01: Taxpayer Bill of Rights - Página 01.

Examinations, Appeals, Collections, and Refunds

Examinations (Audits)

We accept most taxpayers' returns as filed. If we inquire about your return or select it for examination, it does not suggest that you are dishonest. The inquiry or examination may or may not result in more tax. We may close your case without change, or you may receive a refund.

The process of selecting a return for examination usually begins in one of two ways. First, we use computer programs to identify returns that may have incorrect amounts. These programs may be based on information returns, such as Forms 1099 and W-2, on studies of past examinations, or on certain issues identified by compliance projects. Second, we use information from outside sources that indicates that a return may have incorrect amounts. These sources may include newspapers, public records, and individuals. If we determine that the information is accurate and reliable, we may use it to select a return for examination.

Publication 556, Examination of Returns, Appeal Rights, and Claims for Refund, explains the rules and procedures that we follow in examinations. The following sections give an overview of how we conduct examinations.

By Mail

We handle many examinations and inquiries by mail. We will send you a letter with either a request for more information or a reason why we believe a change to your return may be needed. You can respond by mail or you can request a personal interview with an examiner. If you mail us the requested information or provide an explanation, we may or may not agree with you, and we will explain the reasons for any changes. Please do not hesitate to write to us about anything you do not understand.

By Interview

If we notify you that we will conduct your examination through a personal interview, or you request such an interview, you have the right to ask that the examination take place at a reasonable time and place that is convenient for both you and the IRS. If our examiner proposes any changes to your return, he or she will explain the reasons for the changes. If you do not agree with these changes, you can meet with the examiner's supervisor.

Repeat Examinations

If we examined your return for the same items in either of the 2 previous years and proposed no change to your tax liability, please contact us as soon as possible so we can see if we should discontinue the examination.

Appeals

If you do not agree with the examiner's proposed changes, you can appeal them to

the Appeals Office of the IRS. Most differences can be settled without expensive and time-consuming court trials. Your appeal rights are explained in detail in both Publication 5, Your Appeal Rights and How To Prepare a Protest If You Don't Agree, and Publication 556, Examination of Returns, Appeal Rights, and Claims for Refund.

If you do not wish to use the Appeals Office or disagree with its findings, you may be able to take your case to the U.S. Tax Court, U.S. Court of Federal Claims, or the U.S. District Court where you live. If you take your case to court, the IRS will have the burden of proving certain facts if you kept adequate records to show your tax liability, cooperated with the IRS, and meet certain other conditions. If the court agrees with you on most issues in your case and finds that our position was largely unjustified, you may be able to recover some of your administrative and litigation costs. You will not be eligible to recover these costs unless you tried to resolve your case administratively, including going through the appeals system, and you gave us the information necessary to resolve the case.

Collections

Publication 504, The IRS Collection Process, explains your rights and responsibilities regarding payment of federal taxes. It describes:

- What to do when you owe taxes. It describes what to do if you get a tax bill and what to do if you think your bill is wrong. It also covers making installment payments, delaying collection action, and submitting an offer in compromise.
- IRS collection actions. It covers liens, releasing a lien, levies, releasing a levy, seizures and sales, and release of property.
- IRS certification to the State Department of a seriously delinquent tax debt, which will generally result in denial of a passport application and may lead to revocation of a passport.

Your collection appeal rights are explained in detail in Publication 1550, Collection Appeal Rights.

Innocent Spouse Relief

Generally, both you and your spouse are each responsible for paying the full amount of tax, interest, and penalties due on your joint return. However, if you qualify for innocent spouse relief, you may be relieved of part or all of the joint liability. To request relief, you must file Form 8857, Request for Innocent Spouse Relief. For more information on innocent spouse relief, see Publication 971, Innocent Spouse Relief, and Form 8857.

Potential Third Party Contacts

Generally, the IRS will deal directly with you or your duly authorized representative.

However, we sometimes talk with other persons if we need information that you have been unable to provide, or to verify information we have received. If we do contact other persons, such as a neighbor, bank, employer, or employees, we will generally need to tell them limited information, such as your name. The law prohibits us from disclosing any more information than is necessary to obtain or verify the information we are seeking. Our need to contact other persons may continue as long as there is activity in your case. If we do contact other persons, you have a right to request a list of those contacted. Your request can be made by telephone, in writing, or during a personal interview.

Refunds

You may file a claim for refund if you think you paid too much tax. You must generally file the claim within 3 years from the date you filed your original return or 2 years from the date you paid the tax, whichever is later. The law generally provides for interest on your refund if it is not paid within 45 days of the date you filed your return or claim for refund. Publication 556, Examination of Returns, Appeal Rights, and Claims for Refund, has more information on refunds.

If you were due a refund but you did not file a return, you generally must file your return within 3 years from the date the return was due (including extensions) to get that refund.

Taxpayer Advocate Service

TAS is an independent organization within the IRS that can help protect your taxpayer rights. We can offer you help if your tax problem is causing a hardship, or you've tried but haven't been able to resolve your problem with the IRS. If you qualify for our assistance, which is always free, we will do everything possible to help you. Visit www.taxpayeradvocate.irs.gov or call 1-877-777-4778.

Tax Information

The IRS provides the following sources for forms, publications, and additional information.

- **Tax Questions:** 1-800-829-1040 (1-800-829-4059 for TTY/TDD)
- **Forms and Publications:** 1-800-829-3676 (1-800-829-4059 for TTY/TDD)
- **Internet:** www.irs.gov
- **Small Business Ombudsman:** A small business entity can participate in the regulatory process and comment on enforcement actions of the IRS by calling 1-888-REG-FAIR.
- **Treasury Inspector General for Tax Administration:** You can confidentially report misconduct, waste, fraud, or abuse by an IRS employee by calling 1-800-366-4484 (1-800-877-8339 for TTY/TDD). You can remain anonymous.



The Taxpayers' Charter outlines your rights and explains what you can expect in all your dealings with us.

Your obligations –
 what we expect of you



Be truthful

We expect you to:

- give us correct information and act within the law
- give us all the relevant facts and circumstances
- answer questions accurately, completely and honestly.



Keep records

We expect you to:

- keep good records in English as required by law
- keep records for five years.



Take reasonable care

We expect you to:

- meet your obligations
- be responsible for correct information, even if someone is representing you.



Lodge by the due date

We expect you to:

- lodge all information on time
- contact us before the due date if you cannot lodge on time.



Pay by the due date

We expect you to:

- pay due amounts on time
- contact us before the due date if you cannot pay on time, so alternate arrangements can be made.



Be cooperative

We expect you to:

- treat us with the same courtesy, consideration and respect we are expected to give you.

See also on [ATO.gov.au](#):

- [Taxpayers' Charter – what you need to know](#)
- [Taxpayers' Charter in other languages](#)

Your rights –
 what you can expect from us

Fair and reasonable

We will treat you with courtesy and respect, and take your personal circumstances into account where relevant.

Honest

We treat you as being honest and give you an opportunity to explain any discrepancies.

Professional service and assistance

We will:

- provide advice that meets your needs
- explain our responses to your inquiries and requests
- get back to you when we say we will and at a time that suits you
- make sure you are dealing with someone who can help.

Your right to question

We will outline your options if you want a decision or action reviewed including legal review rights and the formal complaint process. We will:

- try to resolve problems quickly and fairly
- keep you informed of progress.

Representation

You can get help with your affairs and someone to deal with us on your behalf, but you must tell us who it's going to be. You are still responsible for ensuring the information given to us is accurate.

Privacy

We will respect your privacy and keep your information confidential.

Confidentiality

We take security and privacy of your personal information seriously. We ensure your data and online transactions are secure and safe.

Information access

We will:

- update your personal information when you ask us to
- give you access to information about you, if lawful
- give you access to information that helps us make decisions.

Help

We aim to help you understand your rights and obligations. Contact us or a professional adviser if you are unsure.

Decisions

When making decisions about you we will:

- inform you of your rights or obligations
- keep you informed of our progress.

Easy for you to comply

We will:

- make your obligations and how to meet them easy to understand
- develop products and services that fit with every day use
- design products and services with the community.

Accountability

We will inform you of any rights or obligations and keep you informed of our progress to resolve issues.

HM/T/2015-11/000184/01/00

Doc. 03: *Taxpayers' Charter* – Documento disponibilizado até junho de 2023.