

UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS / FACULDADE DE DIREITO DO RECIFE
PROGRAMA DE PÓS GRADUAÇÃO EM DIREITO

ALTERNATIVAS CONSENSUAIS DE RESOLUÇÃO DOS
CONFLITOS TRIBUTÁRIOS NO DIREITO BRASILEIRO:
PERSPECTIVAS À LUZ DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

TEREZA CRISTINA TARRAGÔ SOUZA RODRIGUES

RECIFE

2009

UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS / FACULDADE DE DIREITO DO RECIFE
PROGRAMA DE PÓS GRADUAÇÃO EM DIREITO

ALTERNATIVAS CONSENSUAIS DE RESOLUÇÃO DOS
CONFLITOS TRIBUTÁRIOS NO DIREITO BRASILEIRO:
PERSPECTIVAS À LUZ DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

TEREZA CRISTINA TARRAGÔ SOUZA RODRIGUES

Tese apresentada ao Programa de Pós-Graduação em
Direito / FDR como requisito parcial para obtenção do
título de Doutor.

Área de concentração: Direito Público

Orientador: Professor, Doutor RAYMUNDO JULIANO
FEITOSA.

RECIFE

2009

Rodrigues, Tereza Cristina Tarragô Souza
Alternativas consensuais de resolução dos conflitos tributários no direito brasileiro: perspectivas à luz do princípio da legalidade / Tereza Cristina Tarragô Souza Rodrigues. – Recife : O Autor, 2009.
209 folhas.

Tese (doutorado) – Universidade Federal de Pernambuco. CCJ. Direito, 2009.

Inclui bibliografia e anexos.

1. Legalidade tributária, princípio da – Solução de conflitos – Mecanismos extrajudiciais e consensuais – Adoção 2. Direito tributário – Brasil. 3. Princípio da legalidade – Brasil. 4. Estado de direito – Brasil. 5. Solução de conflitos – Mediação – Conciliação – Transação – Medidas arbitrais. 6. Norma jurídica – Brasil.
Título.

336.2 (81)
343.8104

CDU (2.ed.)
CDD (22.ed.)

UFPE
BSCCJ20
09-002

AUTORA: Tereza Cristina Tarragô Souza Rodrigues
TÍTULO: "Alternativas consensuais de resolução dos conflitos tributários no direito brasileiro: perspectivas à luz do princípio da legalidade."

Tese apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal de Pernambuco como requisito parcial para obtenção de grau de Doutora.

Área de concentração: Direito Público

Orientador: Prof. Doutor Raymundo Juliano Feitosa

A Banca Examinadora composta pelos professores abaixo, sob a presidência do primeiro, submeteu a candidata à defesa em nível de Doutorado e a julgamento nos seguintes termos

MENÇÃO GERAL:

Aprovado

Professor: Doutor FRANCISCO DE QUEIROZ BEZERRA CAVALCANTI –
Presidente - UFPE

Julgamento Aprovado assinatura [Assinatura]

Professora: Doutora MARY ELBE GOMES QUEIROZ – 1ª. Examinadora – PUC

Julgamento Aprovada assinatura [Assinatura]

Professora: Doutora LUCIANA DE MEDEIROS FERNANDES – 2ª. Examinadora –
UNICAP

Julgamento Aprovada assinatura [Assinatura]

Professor: Doutor MICHEL ZAIDAN FILHO- 3º. Examinador – UFPE

Julgamento Aprovado assinatura [Assinatura]

Professora Doutora: MARGARIDA DE OLIVEIRA CANTARELLI – 4ª. Examinadora
– UFPE

Julgamento Aprovada assinatura [Assinatura]

Recife, 26 de janeiro de 2009

Coordenador do Curso

Professor Doutor Francisco Queiroz de Bezerra Cavalcanti



*À Faculdade de Direito do Recife,
Casa de Tobias Barreto.*

“O inesperado surpreende-nos. É que nos instalamos de maneira segura em nossas teorias e idéias, e estas não têm estrutura para acolher o novo. Entretanto, o novo brota sem parar. Não podemos jamais prever como se apresentará, mas deve-se esperar sua chegada, ou seja, esperar o inesperado. E, quando o inesperado se manifesta, é preciso ser capaz de rever nossas teorias e idéias, em vez de deixar o fato novo entrar à força na teoria incapaz de recebê-lo

EDGAR MORIN

(Os sete saberes necessários à educação do Futuro. São Paulo: Cortez, 2000)

RESUMO

A tese analisa a viabilidade da adoção, no âmbito do direito tributário, de mecanismos extrajudiciais e consensuais de solução de conflitos, ao tempo em que aponta as características essenciais de tais mecanismos e os limites e factibilidade dos mesmos em face ao princípio da legalidade tributária. Atualmente no âmbito do direito administrativo assiste-se a uma inversão da atuação unilateral em favor de novas formas participativas dirigidas a resolver novos problemas que se colocam na prática. Há um fomento da intervenção direta do cidadão na configuração do que se tem denominado de “Administração concertada”. O que vem ocorrendo no campo do direito administrativo não deixou de refletir-se no que respeita ao direito tributário, sobretudo a partir da instauração do Estado Social e sua evolução na concretização do Estado Democrático e Social de Direito como é o caso do Brasil. O estudo identifica, por sua vez, a extrema complexidade das relações jurídico-tributárias resultantes da massificação das mesmas e as especiais formas de colaboração dos cidadãos (contribuintes e terceiros) na realização do interesse público da aplicação das normas tributárias, como fonte de incremento da litigiosidade nesse campo. Vislumbra a possibilidade de solução de tais conflitos através de mecanismos pactícios ou soluções típicas do regime de direito privado, tais como mediação, conciliação, transação e medidas arbitrais, cotejando-os com o princípio da legalidade tributária.

Palavras-chave: direito tributário; alternativas consensuais de resolução de conflitos; princípio da legalidade tributária.

ABSTRACT

The thesis examines the feasibility of adoption, under the tax law, extrajudicial and consensual mechanisms for resolving disputes, the time it points to the essential characteristics of such mechanisms and the limits and feasibility of them in the face to the principle of legality tax. Currently under the administrative law there is a reversal of unilateral action in favor of new participatory forms addressed to solve new problems that arise in practice. There is a promotion of direct intervention of the citizen in the configuration of which has been called "concerted Administration." What is happening in the field of administrative law did not think of themselves in relation to tax law, especially from the establishment of the welfare state and its evolution in the implementation of the Social and Democratic State of Law as is the case of Brazil. The study identifies, in turn, the extreme complexity of relations resulting from the legal and tax of the same mass and special forms of cooperation of the public (taxpayers and others) in making the public interest the application of tax rules, as a source of increasing litigation in this field. Sees the possibility of resolving such conflicts through consensual mechanisms or solutions typical of the law, such as mediation, conciliation, arbitration and measures transaction, collate them with the principle of legality tax.

Key-words: Tax Law; Consensual alternative dispute resolution; principle of tax legality

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	10
1 CONFLITUOSIDADE E SOLUÇÃO DE CONFLITOS NO ÂMBITO TRIBUTÁRIO.....	15
1.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS.....	15
1.2 Obrigação tributária: momento normativo e momento administrativo.....	19
1.3 Direito tributário formal e Administração Tributária.....	25
1.4 Um diagnóstico da explosiva conflituosidade na seara dos tributos.....	29
2 O DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL: PERSPECTIVA PARA INSERÇÃO DE TÉCNICAS CONSENSUAIS.....	36
2.1 O CONTEXTO GERAL: “AS IDÉIAS DE SERVIÇO PÚBLICO” E “ADMINISTRAÇÃO CONCERTADA”.....	38
2.2 O contexto específico: os novos paradigmas do direito tributário.....	46
2.2.1 O que sucedeu com o conceito de tributo.....	47
2.3 Da colaboração à cooperação entre a Administração tributária e contribuintes.....	54
3.TÉCNICAS CONSENSUAIS COMO MEDIDAS ALTERNATIVAS PARA A RESOLUÇÃO DOS CONFLITOS ENTRE ADMINISTRAÇÃO E CONTRIBUENTES.....	61
FORMAS ALTERNATIVAS DE PREVENÇÃO E RESOLUÇÃO DE CONFLITOS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA.....	62
3.1 Os parcelamentos: sua natureza transacional e proliferação	68
3.2 Propostas de medidas alternativas para resolução de controvérsias no âmbito tributário.....	75
3.2.1 Transação extrajudicial como alternativa de resolução de conflitos em matéria tributária.....	85

3.2.2	Arbitragem como alternativa de resolução preventiva dos conflitos no campo tributário	103
3.2.3	Conciliação judicial de conflitos formalizados em matéria tributária.....	108
4	O ANTEPROJETO DA LEI GERAL DE TRANSAÇÃO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA.....	110
4.1	CONSIDERAÇÕES INICIAIS.....	110
4.2	Breve análise de dispositivos do anteprojeto.....	112
4.3	O contexto para introdução de uma lei geral de transação no âmbito federal.....	123
5	LIMITES E FACTIBILIDADE DO ACORDO DE VONTADES COMO MEIO PARA COMPOSIÇÃO DE CONFLITOS EM FACE DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA.....	125
5.1	A EFICÁCIA DA VONTADE DAS PARTES À LUZ DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA.....	127
5.2.	Princípio da legalidade, segurança jurídica e teoria dos tipos.....	128
5.2.1	Legalidade tributária e conceitos indeterminados.....	140
5.2.2	Legalidade tributária e cláusulas gerais.....	145
5.3.	A defasagem entre direito e realidade: a crise do direito.....	148
5.3.1	O princípio da eficiência e a crise da lei.....	153
5.4	O acordo de vontades no âmbito do procedimento de gestão tributária: limites e factibilidade.....	159
	CONCLUSÕES.....	165
	REFERÊNCIAS	172
	ANEXOS.....	181

INTRODUÇÃO

Delimita o campo temático deste trabalho a avaliação acerca da adoção de mecanismos extrajudiciais convencionais de solução de conflitos no âmbito tributário, suas características essenciais, bem como os limites e factibilidade de tais mecanismos em face ao princípio da legalidade tributária. Pretende-se, assim, oferecer uma contribuição aos estudos e investigações que, partindo do ordenamento tributário brasileiro, necessitam levar em consideração não apenas a evolução desse sistema em sintonia com a contemporânea realidade de uma sociedade pluralista, mas, ainda, buscar uma reinterpretação do mesmo, no sentido de equilibrar, de um lado, as garantias conferidas ao contribuinte e, do outro, o papel da Administração como aplicadora da legislação tributária, no cumprimento dos princípios materiais da justiça fiscal.

Atualmente, no âmbito do direito administrativo, assiste-se a uma inversão da atuação unilateral em favor de novas formas participativas dirigidas a resolver novos problemas que se colocam na prática. Há um fomento da intervenção direta do cidadão na configuração do que se tem denominado de “Administração concertada”. Num tal contexto, em contraponto à imposição da vontade administrativa, o legislador tem optado por introduzir institutos de claro conteúdo participativo no âmbito do direito público, com o fim de eliminar ou, ao menos, reduzir, a rígida separação que sempre existiu entre o titular do poder público e os destinatários das normas.

O que vem ocorrendo no campo do direito administrativo, não deixou de refletir-se no que respeita ao direito tributário, não obstante representar este, o que se pode denominar de *núcleo duro* do direito público, e continuar a ser o âmbito de abrigo à “Administração autoritária”.¹ Entretanto, a instauração do Estado social e sua evolução, na concretização do Estado Democrático e Social de Direito como é o caso do Brasil, proporcionou, como não poderia deixar de ser, consequências importantes também neste

¹ Cf. NABAIS, Casalta. Contratos fiscais (reflexões acerca da sua admissibilidade) Coimbra editora, 1994 pág. 146. A propósito do direito tributário como refúgio de autoritarismo do Estado, destaca o autor que a doutrina não tem atacado tal questão, a despeito de haver se polarizado, ao longo de toda a evolução do Estado, em redor do direito ao consentimento dos tributos, o qual, com o advento do Estado de direito deixou de ser privilégio de alguns grupos para se converter em direito dos contribuintes. Esta também é, ao nosso vê, a posição da doutrina no Brasil.

setor, ocasionando transformações que, de um modo geral, apontam para uma atenuação do caráter autoritário imputado ao direito tributário.

A partir de tais alterações e tendo em vista a extrema complexidade das relações jurídico-tributárias, resultantes da massificação das mesmas, foram institucionalizadas, por inelutáveis imperativos de ordem prática, especiais formas de colaboração dos cidadãos (contribuintes e terceiros) na realização do interesse público da aplicação das normas tributárias, institucionalização essa visível na sistemática do lançamento por homologação ou autolancamento, adotada, em nosso país, para a grande maioria dos tributos.

A mudança trouxe consigo um forte aumento da litigiosidade, à vista de que o contribuinte procurará aplicar a complicadíssima legislação tributária de acordo com seus interesses. E seus interesses consistem em pagar, mesmo dentro da lei, o mínimo possível.

Outrossim, resulta evidente que a Administração Tributária quando comprova a atuação do contribuinte, interpretará e aplicará a lei de acordo com os interesses da fiscalização, e tais interesses consistem em arrecadar o máximo possível.

Por outro, observa-se um desgaste da estrutura formal do direito chamado positivo, remetendo-se o seu conteúdo normativo a processos ulteriores de concretização. A par disso, as normas jurídicas vão perdendo, assim as características de abstração e generalidade, para dar lugar a normas técnicas e específicas, em número cada vez maior, sobre categorias excessivamente particularizantes, numa sintomática crise de governabilidade.²

No campo do direito tributário, as operações tributáveis revestem-se de tal complexidade que a norma tributante já não consegue descrevê-las em todos os seus pormenores, exigindo complementação de normas particularizadas e no mais das vezes gerando uma distância entre direito e realidade. Dito distancimento no âmbito tributário pode ser causa de um “desequilíbrio constitucional”, no sentido de produzir um enfraquecimento da justiça tributária contida na norma. Cumpre investigar se a interpretação unilateral, por parte da Administração Tributária, de determinados conceitos difíceis, contidos nas normas, não conduzem a um afastamento do direito e, em consequência, da realidade concreta que se pretende regular.

² FARIA, José Eduardo. **Globalização econômica e reforma constitucional**. In: Direito, Estado e Sociedade, n. 9. Rio de Janeiro: Pontifícia Universidade Católica. Departamento de direito, agosto-dezembro de 1996.p.30

Diante desse paradoxo cenário, emerge a relevância de se verificar as possibilidades para a introdução, junto ao sistema de autolançamento, dos imprescindíveis – neste sistema, sobretudo – mecanismos de colaboração e transação para chegar a um acordo entre administração e administrado quanto à interpretação da lei e à valoração dos fatos.

Todavia, propostas de aplicação de mecanismos pactícios ou soluções típicas do regime de direito privado, tais como mediação, conciliação, transação ou mesmo medidas arbitrais na composição de conflitos em matéria tributária, ainda causam certa perplexidade na doutrina tributária brasileira e permanecem carentes de tratamento por parte desta, daí a importância e atualidade do tema.

Para enfrentar tais questões o estudo segue estruturado em cinco capítulos. O primeiro capítulo, dedicado à conflituosidade e solução de conflitos no âmbito tributário, está dividido em três partes. Na primeira delas buscou-se identificar e delimitar como objeto de estudo, para fins de introdução de mecanismos consensuais de resolução de conflitos, aqueles gerados a partir da aplicação da legislação tributária, excluindo-se, por extravasar os propósitos do presente estudo, o conflito que antecede à elaboração da lei tributária, objeto de negociação no corpo legislativo; na segunda parte é feita uma abordagem sobre a obrigação tributária, percebendo o momento normativo e o momento administrativo da mesma, identificando, assim, o tributo no seio de uma relação obrigacional que une, em pé de igualdade, o Estado credor e o devedor contribuinte; por fim, na terceira parte, procurou-se apresentar um diagnóstico da acentuada conflituosidade no campo tributário.

O segundo capítulo discorre sobre a flexibilização do direito tributário atual, perspectivando a inserção de técnicas consensuais e divide-se, de igual modo, em três partes. Na primeira parte, é feita uma análise acerca da inserção de técnicas convencionais, no âmbito do direito público, com foco no ordenamento administrativo para, posteriormente, analisar sua translação ao ordenamento tributário; na segunda parte, busca-se identificar as mudanças ocorridas na seara do direito tributário contemporâneo e que conduziram a uma evolução do conceito de tributo no seu aspecto axiológico; finalmente na terceira parte, fala-se da colaboração e cooperação entre Administração Tributária e os

contribuintes em um ambiente de complexidade e massificação das relações jurídico-tributárias.

O terceiro capítulo cuida das atuais formas alternativas de resolução dos conflitos entre administração e contribuintes. Encontra-se dividido em três partes, e subtítulos. A primeira parte tem como ponto de partida a constatação de que a praticidade e economicidade, por um lado, bem como, a busca de maior consentimento do contribuinte e conseqüentemente atenuação da elevada conflituosidade na solução das controvérsias tributárias, por outro, conduzem o direito tributário formal na direção de encontrar soluções que possibilitem o traçado de alternativas mais eficientes para o bem comum. Identificam-se, nessa ocasião, as alternativas não consensuais já utilizadas na prevenção dos conflitos tributários; na segunda parte, são apontadas as alternativas consensuais para a resolução dos conflitos, destacando-se os parcelamentos hoje existente como transações específicas e casuísticas, que vêm em franca proliferando, a partir do final da década de noventa, impostos por uma realidade fiscal subjacente, em razão da ausência de uma lei geral de transação no âmbito federal. Por fim, na terceira parte avança-se, na apresentação de outros meios que possibilitem otimizar a resolução dos conflitos, discorrendo-se sobre a transação e a arbitragem como alternativas a serem utilizadas no âmbito dos procedimentos tipicamente administrativos, além da análise da viabilidade da conciliação no corpo do processo judicial, em comparação com outros ramos do direito e com os procedimentos atualmente em vigor no direito italiano.

No quarto capítulo procede-se à análise do anteprojeto de lei da transação tributária, no âmbito federal, cuja proposta tem por escopo constituir nova relação entre a administração tributária e os contribuintes, possibilitando que as duas partes, mediante entendimento direto, alcancem uma aplicação mais homogênea da legislação tributária.

No quinto e último capítulo confronta-se o acordo de vontades, como meio de composição de conflitos, com o princípio da legalidade tributária, para daí, aferir seus limites e factibilidade. O capítulo encontra-se dividido em três partes. Na primeira delas procura-se verificar o grau de intervenção da vontade das partes no procedimento de aplicação da legislação tributária e seus reflexos em face ao princípio da legalidade tributária e da indisponibilidade dos tributos; na segunda parte procede-se a uma análise mais acurada do princípio da legalidade tributária, dicorrendo-se sobre sua evolução,

alcance, conteúdo e crise; a terceira parte analisa a legalidade e eficiência como suporte para utilização das alternativas consensuais de resolução dos conflitos tributários

A metodologia utilizada neste estudo orientou-se, a partir da leitura indutiva de fontes bibliográficas e documentais, pelo emprego simultâneo dos métodos histórico, comparativo e funcionalista. O histórico, no olhar retrospectivo em busca de dados para o traçado da evolução do tema desde o mais remoto registro de suas implicações na órbita tributária. O comparativo, como instrumento de conhecimento dos diferentes sistemas normativos de vigência de técnicas consensuais de resolução dos conflitos em matéria tributária; por fim, utilizou-se, igualmente, o método funcionalista, com foco do tema sob o ângulo de sua interação, seja no contexto do complexo ordenamento jurídico tributário, seja em relação ao sistema jurídico como um todo.

O trabalho foi desenvolvido em torno de um tema substancialmente espinhoso, sobretudo, porque permeado de preconceitos por parte da doutrina tributária brasileira e por proposições científicas, ainda em refinamento no âmbito do direito comparado. Contudo, perfilhando RÁO³, não se cogitou em afastar, na elaboração deste trabalho, a preocupação de ser claro, muito embora com a advertência de que a clareza tem o defeito de fazer parecer superficial. Não se inferiu desse aviso, todavia, a conveniência de ser obscuro, para parecer profundo.

³ RÁO. Vicente. **O direito e a vida dos direitos**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991, p. 24

1. Conflituosidade e solução de conflitos no âmbito tributário

1.1 Considerações iniciais. 1.2 Obrigação tributária: momento normativo e momento administrativo 1.3 Direito tributário formal e Administração Tributária. 1.4 Um diagnóstico da explosiva conflituosidade nos domínios tributários

1.1 Considerações iniciais.

A concepção do direito como uma técnica de organização social que procura tornar possível a vida em comunidade, mediante um sistema de normas que determina e regula a posição das relações entre os distintos sujeitos que vivem “em comum”, que protege seus interesses, lhes outorga faculdades de atuação e estabelece um sistema de solução de conflitos entre eles, se concretiza no âmbito tributário e em nosso ordenamento – em essência – num sistema de normas que estabelece os tributos, uma Administração que os aplica e certos cidadãos que, individualmente, ou como integrantes de uma “pessoa jurídica”, os satisfazem.

Dentro deste singelo esquema, a Administração protege, com sua atuação, os interesses gerais; e os indivíduos satisfazem igualmente este interesse geral quando pagam seus tributos. Neste plano superior e ideal, interesse e atuações a serviço de tais interesses confluem⁴. Mas as coisas, obviamente, não são tão simples. Para proteger o interesse geral,

⁴ O interesse geral se define, nas palavras de HERRERA MOLINA, P. M, como “ el conjunto de condiciones y de bienes sociales necessários para El pleno y libre desarrollo de La personalidad” (**Capacidad econômica y sistema fiscal**. Madri: Marcial Pons, 1998, p. 92). No âmbito tributário, argumenta CHULVI, Cristina Pauner: “El interes em el cumplimiento Del deber de contribuir ao sostenimiento de los gastos públicos por parte de los ciudadandos es um interes general: es condición de vida para La comunidad porque hace posible el regular funcionamiento de los servicios estatales y dado que La Administración pública no sirve a ningún interes próprio, sino al de toda laa coletividad se

o direito reconhece à Administração um interesse “próprio” na arrecadação dos tributos. Um interesse “próprio” quando distinto do interesse dos indivíduos que fazem parte da comunidade em que tal Administração também se integra. E reconhece aos indivíduos um interesse próprio no pagamento de seus tributos de acordo com o direito. Dessa forma, no âmbito de tais direitos, não coincidentes e reconhecidos pelo ordenamento jurídico, ocorre o conflito sempre que, para a consecução do interesse fiscal, o Estado, por ocasião da aplicação da lei invada o espaço reservado ao exercício dos direitos e liberdades dos cidadãos.

Certamente o ordenamento outorga também à Administração faculdades para atuar contra quem, em nome de um interesse próprio, não protegido juridicamente, viola seu dever de contribuir⁵. E aos indivíduos, para atuar contra a Administração quando esta excede os interesses “próprios” distintos e não protegidos, sejam da organização como tal, sejam dos indivíduos que nela se integram.

Nesse quadro, quando se afirma que os direitos entram em conflito, o que se pretende expressar, na verdade, é que as obrigações geradas por tais direitos, em sua aplicação, são incompatíveis entre si. Com efeito, os interesses protegidos pelo direito são de tamanha complexidade que geram não apenas uma única obrigação, mais a imposição de uma série de obrigações, as quais se desdobram na complicada realidade da aplicação dos direitos. Por exemplo, o interesse do Fisco de arrecadar os tributos, como aludido acima, impõe obrigações como a de fiscalizar; de identificar as situações definidas pela legislação tributária como objeto da incidência dos tributos promovendo o respectivo lançamento; de punir os infratores da legislação tributária, e assim por diante. Tais obrigações, por sua vez, ao serem cumpridas podem entrar em colisão com outras geradas pelo direito que os

produce coincidência entre fines estatales y fines individuales (**El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos**, Madri: Centro de estudios políticos y constitucionales p. 81)

⁵ Cf. NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 1998, p. 65. Segundo o autor, tal dever constitui uma categoria jurídico-constitucional própria colocada ao lado e correlativa da dos direitos fundamentais, sendo uma categoria que, “como correctivo da liberdade, traduz a mobilização do homem e do cidadão para a realização dos objetivos do bem comum.” Sobre o tema do dever de o cidadão contribuir para o sustento dos gastos públicos, ver também CHULVI, Cristina Pauner. **El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos**. Centro de estudios políticos y constitucionales: Madri, 2001, p. 86 – 90.

cidadãos possuem de terem os tributos exigidos de acordo com a lei, como por exemplo, as obrigações de proteção do direito de propriedade, de proteção ao livre exercício da atividade econômica, de proteção ao mínimo existencial (capacidade contributiva), etc.⁶

O choque ou conflito de interesses, tendo em vista que as obrigações geradas por estes, no mais das vezes, são incompatíveis entre si, não só é possível, como real, freqüente e efetivo. O ordenamento pode reagir a essa realidade: seja reprimindo ou acomodando as condutas que violentam, uma vez realizadas, a ordem ou o equilíbrio desejado por ele; seja prevenindo tais condutas, buscando evitá-las e encaminhá-las à ordem desejada, ou modificando esta ordem quando tais formas de se conduzir evidenciem um defeito do ordenamento jurídico. Resulta evidente que o êxito da ação preventiva reduzirá, na medida do possível, a necessidade de repressão ou da acomodação *ex post* da ação social à ordem desejada pelo direito.

Também resulta, neste sentido, igualmente óbvio que uma boa medida de prevenção ou impedimento de conflitos é a confecção de um ordenamento integrado por normas, mandamentos abstratos e gerais, que transmitam claramente ao cidadão, que deve cumpri-las, a atuação que dele se espera, de acordo com a ordem social desejada. Normas claras, compreensíveis, coerentes com o restante do ordenamento, fáceis de localizar e de interpretar quando se deseje sua aplicação a um caso concreto, e com a estabilidade necessária para que possam ser assumidas e assimiladas por todos aqueles que devam acomodar a elas sua conduta.

Por outro lado, é preciso ter presente que o objetivo de solucionar e resolver conflitos apenas será viável se o número de litígios a que a ordem jurídica dá origem for compatível com a capacidade de resposta do sistema para a sua solução. Por isso, o melhor sistema de justiça não é tanto o que tem uma grande capacidade para solucionar litígios, um objetivo difícil de alcançar mesmo por parte de países muito ricos, mas aquele que tem uma grande capacidade de prevenir ou evitar litígios, desincentivando-os.

⁶ No sentido do texto, v. WALDRON, Jeremy (**Los derechos em conflicto**. In *Estúdios de filosofia y derecho*. Colômbia: Universidad Externado de Colômbia, 2006, 41 p.) que foca o problema dos conflitos entre direitos na perspectiva das obrigações correlativas aos mesmos e cujo cumprimento simultâneo é, no mais das vezes, incompatível.

Não se pode olvidar que “no agitado campo” dos tributos o conflito antecede a elaboração da lei que restará como fruto de uma negociação no corpo legislativo.⁷ Ora, numa economia, como a nossa, em que os meios de produção não estão nas mãos do Estado, os tributos, para além de simples método de pagamento pelos serviços públicos, são também o instrumento mais importante por meio do qual o sistema político põe em prática uma determinada concepção de justiça econômica ou distributiva. Não é possível desconhecer, outrossim, a existência de ardentes controvérsias nascidas da tentativa de se definir os direitos e deveres de um Estado democrático em relação a seus cidadãos, e em contra partida, os direitos e deveres desses cidadãos em relação ao Estado, e uns, em relação aos outros.⁸

Todavia, o conflito que permeia as formulações legislativas para desenho de um sistema tributário que venha determinar quais os seguimentos da sociedade deverão contribuir, de forma mais efetiva para o sustento dos gastos públicos,⁹ extravasa o

⁷ Segundo POSNER, Richard Allen as pessoas são maximizadoras de suas satisfações e os legisladores, da mesma forma das pessoas, são maximizadores racionais de suas satisfações. Portanto, “ nada do que fazem é motivado pelo interesse público enquanto tal. Todavia, eles querem ser eleitos e reeleitos, e precisam de dinheiro para fazer uma campanha eficaz. O mais provável é que esse dinheiro venha de grupos bem organizados, e não de indivíduos desorganizados(...) A tática básica de um grupo de interesses consiste em trocar os votos de seus membros e seu apoio financeiro aos candidatos pela promessa implícita de uma legislação favorável. Essa legislação assumirá normalmente a forma de uma lei que transfere riqueza de contribuintes não organizados (consumidores, por exemplo) ao grupo de interesses” (**Problemas da filosofia do direito**. Trad. Jefferson Luiz Camargo. São Paulo: Martins Fontes, 2007, p. 474 - 475) PIETRO, Luis Maria Cazorla. **El poder tributário em El estado contemporáneo**: um estudio. Madri: Instituto de Estudios Fiscales, p. 141, já susteva, há quase vinte anos, que o poder tributário se fundamenta nos acordos e transações entre as diversas forças políticas em torno da questão de quem deve suportar o financiamento dos gastos públicos.

⁸ Cf. MURPHY, Liam e NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade**. Tradução Marcelo Brqandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005

⁹ Ressalte-se que, embora esta questão tenha alguma relação com a justiça, elas não têm dado azo, do ponto de vista moral, a uma discussão tão sofisticada quanto a que foi desencadeada por outras questões públicas dotadas de uma dimensão moral – questões acerca da liberdade de expressão, do aborto, da liberdade religiosa, da eutanásia etc. É certo que nos últimos anos, depois que Uma teoria da justiça de John Rawls chamou a atenção do mundo acadêmico para o assunto, a questão da justiça sócio econômica tem sido muito debatida num nível altamente abstrato, sem entretanto, tais teorias vincularem-se de modo expressivo com os conflitos ou melhor, com os combates ideológicos acerca do sistema tributário que são o “feijão com arros” da política nacional.

propósito do presente estudo que tem por objetivo analisar a viabilidade de introdução de mecanismos consensuais para resolução dos conflitos entre Fisco e contribuinte, gerados a partir da aplicação da legislação tributária.

Para tanto, tratará o próximo título da natureza obrigacional da relação tributária.

1.2 Obrigação tributária: momento normativo e momento administrativo.

O tributo tem sido definido, em geral, de duas formas: a primeira, a mais normal, define o tributo como uma “prestação coativa”.

Discorrendo acerca da teoria da obrigação tributária enquanto relação de poder, sustenta Ricardo Aziz Cretton¹⁰ que a teoria da obrigação tributária nasceu a princípio como relação de poder, em fins do século XIX até início do século passado, tendo como baluartes Otto Mayer e Myrbach-Rheinfeld que fundavam o poder financeiro na ampla soberania e no domínio eminente do Estado, cuja noção ainda se confundia com a do soberando, na concepção autoritária da imposição fiscal, então reinante.

Assim, se expressa o autor: “ a obrigação de sofrer imposição de imposto guardava parênteses com a de sofrer a aplicação de uma pena, vista ambas como emanadas de autoridade”¹¹

Em conseqüência, a natureza jurídica da obrigação tributária segundo esta teoria centrava-se exclusivamente na “potestade financeira” do Estado.

Com o decorrer do tempo, tal definição, juridicamente insuficiente e em conseqüência insatisfatória, restou superada. Com efeito, a prestação é o objeto de uma obrigação, e todas as obrigações são, na medida em que estão reconhecidas e protegidas pelo ordenamento, coativas. Tanto as de um devedor particular frente a um credor também particular quanto a do contribuinte frente ao Estado. Quem está dotado de “coatividade”, de força coativa, é o ordenamento jurídico que as disciplina.

É o surgimento no cenário jurídico, com o advento da escola germânica de Hans Nawiaski e Hansel, da chamada “relação jurídica tributária como relação obrigacional ex-

¹⁰ CRETTON, Ricardo Aziz. **A teoria da obrigação tributária e suas vicissitudes recentes no Brasil**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, v. 10, jul. 1996, p. 34

¹¹ CRETTON, Ricardo Aziz. Op.cit, p. 34

lege de conteúdo patrimonial”. Para esta escola, comenta Ricardo Aziz Cretton, há a distinção entre:

“o ‘momento normativo’, que se situa fora do exercício da potestade, do ‘momento administrativo’, a relação de direito tributário material da formal, começando a ver no fato gerador um dos conceitos fundamentais (posteriormente glorificado) da nova e reconhecida disciplina na ordem jurídica do Estado de Direito, que igualava os sujeitos ativo e passivo da obrigação fiscal”¹²

Dois parágrafos de Hensel,¹³ nunca suficientemente repetidos, descrevem com insuperável simplicidade as duas concepções.

“O tipo de relação de poder está claro em suas notas essenciais; o fundamental nesta especial figura de vinculação entre dois sujeitos de Direito parece ser que, em geral, o que é decisivo no conteúdo das relações jurídicas é a vontade de um deles manifestada em uma ordem. Poder ordenar e ter que obedecer, e não estar autorizado a exigir e dever prestar é o que revela mais claramente a antítese essencial.”

Tal antítese é o que diferencia as relações de poder e relações obrigacionais, em que ambos os sujeitos atuam em um mesmo plano de submissão à Lei.

Ao contrário,

“a característica de uma imposição coerente com o princípio do Estado de Direito está no estabelecimento da obrigação tributária mediante uma norma jurídica. A lei confere ao Estado o poder de exigir de quem está sujeito à norma, aquela prestação que chamamos de prestação tributária, ou, de forma mais resumida, de tributo”. “A relação obrigacional (tributária) é uma relação jurídica entre duas pessoas em virtude da qual uma parte (credor) tem a obrigação de exigir uma prestação da outra (devedor).”¹⁴

Em outra ocasião diz Hansel¹⁵ que “em vista da vinculação à lei, tanto do Estado, na qualidade de credor, como do devedor tributário, o primeiro não pode ser considerado *persona potentior*”. A norma jurídica e, sobretudo a realização, no mundo fenomênico, da

¹² Ibidem, p. 34.

¹³ *Apud* LAPATZA, José Juan Ferreiro. Direito tributário: teoria geral do tributo. Barueri, SP: Manole; Espanha: Marcial Pons, 2007, 2007, p.113.

¹⁴ Hansel, *apud* LAPATZA, José Juan Ferreiro. **Direito tributário**...op.cit p. 113

¹⁵ *Apud* ROTHMANN, Gerd. **Considerações sobre a extensão e limites do poder de tributar**. Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 1972, PP. 233-234

hipótese prevista em lei criam a plataforma jurídico tributária comum, na qual o Estado e a pessoa que realiza a previsão normativa se situam em posição de igualdade, como credor e devedor.

Foi, entretanto, com o impulso da escola italiana de Pugliese, Berliliri e A.D. Giannini que a teoria da relação obrigacional adquiriu solidez e acréscimos de argumentos conceituais, sendo amplamente acolhida pela doutrina continental.¹⁶

Induvidosamente, a definição jurídica do tributo como uma obrigação se apresenta mais correta na medida em que delimita com precisão uma determinada conduta e relação social da forma como esta é desejada pelos direitos; sendo, por outro lado, a que melhor permite aplicar ao tributo os conhecimentos acumulados durante séculos pela ciência do direito, com base na idéia de unidade do ordenamento jurídico.¹⁷

A capacidade de delimitação do conceito de obrigação significa uma vantagem técnica de primeira grandeza, porque facilita a aplicação do direito, e consequentemente das normas que o utilizam.

A conceituação do tributo como uma obrigação o situa, por outra parte, no dizer de Juan Ferreiro Lapatza,¹⁸ no âmbito do direito comum das obrigações e da doutrina que há séculos vem sendo elaborada sobre ele. Situa o tributo e as normas que o disciplinam sobre uma base firmemente unida ao restante do ordenamento, dando a este coerência interna que lhe é necessária; e dotando aquele – o direito tributário – de todas as suas possibilidades de

¹⁶ Cf. NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. **Fundamentos do dever tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2003, p. 148.

¹⁷ Tal idéia que obriga a “colocação” do direito tributário como parte do ordenamento tem uma explicação histórica e implicações na configuração atual e futura deste ramo do direito. Como é do conhecimento de todos, o nosso ordenamento corresponde ao modelo do “regime de direito administrativo” que é concebido e se consolida no século XIX na Europa continental, e na América Latina, em oposição ao regime do *common law*, próprio dos Estados Unidos. Pode-se dizer que no ordenamento brasileiro o direito administrativo é concebido como um direito que exorbita ou excepciona o direito vigente entre os particulares e, por sua vez, o direito tributário como um direito que excepciona o direito administrativo geral. Tal idéia se reflete claramente nos princípios constitucionais tributários, nos preceitos do Código Tributário Nacional, máxime nos artigos 109 e 110.

¹⁸ Cf. LAPATZA, José Juan Ferreiro Lapatza. **Direito tributário: teoria geral do tributo**. Barueri, SP: Manole; Espanha, ES; Marcial Pons, 2007, p. 11

interpretação e aplicação também coerente com o restante do ordenamento.¹⁹ De um ordenamento cuja unidade como conceito, é universalmente aceita como uma das conquistas fundamentais de nossa civilização e de nossa ciência jurídica.

Conceber e entender o tributo como uma obrigação conduz não apenas a vantagens técnicas, mas, sobretudo, afetam e exprimem o modo de entender e organizar a sociedade em torno da idéia de Estado Democrático de Direito.²⁰

De fato, na concepção do tributo como relação obrigacional que une, em pé de igualdade, o Estado credor e o devedor contribuinte, confluem basicamente, duas idéias fundamentais para a organização do Estado de Direito tal como o concebido hoje em dia.

De um lado, o princípio organizativo da separação de poderes, que permite distinguir na atuação do poder tributário, dois planos nitidamente diferenciados. Em primeiro lugar, um plano abstrato no qual o poder atua em relação com uma pluralidade de sujeitos indeterminados. Significa, então, emanação de normas jurídicas que disciplinam as receitas tributárias do Estado. Em segundo lugar, um plano concreto, no qual a Administração aplica de forma efetiva estas normas jurídicas, exigindo dos cidadãos o pagamento dos tributos estabelecidos pela lei.

Por sua vez, a personificação do Estado, ao movimentar-se neste segundo plano, o plano concreto de aplicação das normas abstratas e gerais, torna possível sua relação com

¹⁹ Segundo BECKER, Alfredo Augusto, “não existe um legislador tributário distinto e contraponível a um legislador civil ou comercial. Os vários ramos do direito não constituem compartimentos estanques, mas são partes de um único sistema jurídico, de modo que qualquer regra jurídica exprimirá sempre uma única regra (conceito ou categoria ou instituto jurídico) válida para a totalidade daquele único sistema jurídico. Esta interessante fenomenologia jurídica recebeu a denominação de cânone hermenêutico da totalidade do sistema jurídico.” (**Teoria geral do direito tributário** São Paulo: Saraiva, 2ª. Ed., 1972 p. 103)

²⁰ Ressalte-se desde logo que na modelagem da CRFB/88 o Estado Democrático de Direito requer muito mais, apontando para um Estado Social e Democrático de Direito, na medida em que impõe que este reconheça e garanta os direitos fundamentais e que busque equacionar o dilema da justiça social (art. 3º., III) Estamos assim, diante de um Estado multifacetado: pluralista, infra-estrutural, participativo, exigindo-se, ainda da máquina pública, eficiência, eficácia e efetividade. (BATISTA JUNIOR, Onofre Alves. **Transações administrativas: um contributo ao estudo do contrato administrativo como mecanismo de prevenção e terminação de litígios e como alternativa à atuação administrativa autoritária**, no contexto de uma administração pública mais democrática. São Paulo: Quartie Latin, 2007, p. 33

os cidadãos, neste caso com os cidadãos contribuintes, em uma situação de igual submissão à lei e ao direito.

É neste segundo plano, que o tributo, como obrigação, como relação que une o credor-Administração ao devedor-contribuinte, rompe sua ligação com o poder, legislativo, que o estabelece. Estado e contribuinte não estão aqui, na relação tributária obrigacional, unidos por uma linha vertical que situa no extremo superior o poder legislativo, a lei, a que o cidadão, situado no extremo inferior, deve obedecer. Na obrigação tributária, Estado e cidadão estão nos extremos de uma linha horizontal; de um plano horizontal e inferior ao plano ou teto no qual se situam as normas jurídicas que atribuem direitos e obrigações a todos – também ao Estado-Administração – os que a elas estão submetidos.²¹

A divisão de poderes e a personificação do Estado-administração permitem romper a verticalidade da relação tributária, do tributo concebido como relação de poder.²²

Por sua vez, a técnica jurídica, o esquema organizativo mais simples de que o Estado pode se servir para estabelecer um tributo, é tão conhecido quanto simples: a lei prevê e tipifica um fato e obriga aquele que o realiza a pagar um tributo.

O esquema jurídico mais simples e paradigmático do tributo está claramente desenhado. Assim como foi acolhido, com clareza e plenitude, dentro do direito positivo brasileiro, pelo artigo 3º. do Código Tributário Nacional.²³

De acordo com este esquema básico – a lei prevê e tipifica um fato e obriga aquele que o realiza a pagar uma quantidade -, com seu reflexo no direito positivo, o tributo pode e deve ser facilmente entendido e explicado como uma obrigação de dar uma quantidade de dinheiro estabelecida pela lei em favor de um ente tributante.

Contudo, é necessário acrescentar que, em nossa linguagem comum e no direito positivo, a palavra tributo se aplica tanto à obrigação em que juridicamente consiste quanto à prestação (dar soma de dinheiro) ou à coisa (o dinheiro) que constitui o objeto da obrigação. É neste segundo sentido que os tributos devem ser compreendidos na expressão

²¹ LAPATZA. José Juan Ferreiro. **Direito tributário...** *Op.cit*, p. 112

²² *Ibidem* p. 112

²³ “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída por lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

“prestação pecuniária compulsória” exigida pelo Estado “às pessoas submetidas à lei, com fundamento na Constituição.”²⁴

Aceita, assim, a definição de tributo como obrigação, soa necessário admitir também que o direito tributário não disciplina apenas a obrigação de pagamento em que o tributo consiste. Regula muitas outras situações, vínculos e relações, todas elas dirigidas, em sua normativa e dentro de uma ordem constitucional democrática como a nossa, a dois fins essenciais: a efetiva aplicação da legislação tributária de acordo com os princípios constitucionais e a submissão do poder – também do poder tributário – e de seu exercício à lei e ao direito.

Contudo, parcela substancial da nossa doutrina tributária centrou excessivamente seus esforços na análise da obrigação tributária: nascimento, sujeitos, conteúdo e extinção. E notadamente descuidou tanto do estudo de outros vínculos e relações de caráter substantivo regulados pelas normas tributárias, quanto do estudo do procedimento por meio do qual devem aplicar-se as normas de direito tributário material ou substantivo.²⁵

Dessa forma, evidenciou-se uma lacuna, ou pelo menos uma área de “baixa densidade” na discussão relativa às questões afetas ao direito tributário instrumental. A par disso, enquanto a preocupação era unicamente com a obrigação, permaneceu à sombra uma série de outras figuras que não se adequavam perfeitamente a esse instituto. Entretanto é preciso dar um passo adiante no sentido de perceber e acolher uma visão dinâmica ou procedimental do direito tributário, mediante a qual não se estude apenas o tributo em si, estaticamente, desligado de seus antecedentes e conseqüentes, mas “procure-se compreendê-lo como um momento de aplicação da norma tributária”.²⁶

Consoante assevera Alfredo A. Becker, o direito positivo não é uma realidade metafísica existindo em si e por si; a regra jurídica não é um fim em si mesma, senão um

²⁴ ATALIDA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 4 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988, o. 119

²⁵ GRECO, Marco Aurélio. (**Dinâmica da tributação** – uma visão funcional. 2. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, 259 p..) aduz que o estudo do direito tributário no Brasil, após a publicação do Código Tributário Nacional passou a focar as questões jurídico-tributárias predominantemente sobre a estrutura da norma tributária, os aspectos de sua incidência, os elementos da obrigação, as categorias abstratas da isenção e da não incidência etc., vistas quase que exclusivamente a partir de uma abordagem estática, como se fossem objetos postos sobre os quais o intérprete volta sua atenção.

²⁶ GRECO, Marco Aurélio. **Dinâmica da tributação...** *op cit*, p. 56.

“instrumento de convivência social, somente existindo (com natureza jurídica) na medida de sua praticabilidade.”²⁷

O caminho mais seguro para atender a esse chamado é marcado pela ciência do direito mais tradicional e consolidada: a análise separada e rigorosa das normas e de cada uma das situações, direitos e obrigações, vínculos e relações por ela disciplinados; de sua separação em categorias, sua classificação, sistematização e relações entre eles, dentro de um ordenamento coerente que possa ser efetivamente aplicado à realidade social que procura organizar. Como pressupondo, nesta análise, desponta a tão tradicional quanto útil distinção entre direito tributário material ou substantivo e direito tributário formal, instrumental ou procedimental. Em consequência, incumbe, em primeiro e fundamental lugar, ao direito tributário substantivo, a função de alcançar a paz social no âmbito das relações jurídico-tributárias.

Mas, partindo-se da existência de um ordenamento substantivo ou material, a função “específica” do direito tributário formal consiste exatamente em evitar o conflito; ou, quando este se produz, resolvê-lo com as necessárias garantias e com a conveniente eficácia e rapidez. Tal tarefa começa por uma adequada organização da Administração tributária, que aplique devidamente os princípios de divisão do trabalho e especialização inerentes a qualquer organização pretensamente eficaz.

1.3 Direito tributário formal e Administração tributária

Existente a relação jurídica consubstanciada na obrigação tributária, sua aferição e concretização irão depender de procedimentos de fiscalização, formalização e cobrança praticados pela Administração Tributária ou mesmo, nos dias que correm, atos de formalização e recolhimento praticados diretamente pelo próprio contribuinte sem intervenção exatoria. Toda essa atividade de mobilização para realização do ato de

²⁷ BECKER, Alfredo Augusto. Op. Cit. P. 63. consigna que conforme São Tomas de Aquino, *apud* J. Dabin, “ o Direito deve ser ‘aplicável’ do mesmo modo que uma obra teatral deve ser ‘representável’ ou uma peça musical ‘executável’.

lançamento e cobrança do crédito tributário, é regida pelo denominado direito tributário formal que “corresponde ao *momento dinâmico* da relação tributária”²⁸

Nesse domínio, como já aludido, estão as normas que regulam a forma e o procedimento que a Administração Tributária, o Estado e os administrados devem seguir em suas atuações para que o direito tributário material ou substantivo reste efetivo, para que os direitos e obrigações que nele se reconhecem e regulam se realizem exatamente como previsto.,

O direito tributário formal regula, assim, o modo ou forma, o caminho, método ou procedimento de aplicação da legislação tributária e a “gestão” dos tributos.²⁹

Tal atividade significa não apenas determinar as concretas obrigações que derivam das normas que as estabelecem e executar tais obrigações, mas também procurar fazer que tais tarefas se realizem de acordo com a lei, evitando e corrigindo, tanto quanto possível qualquer desvio.

O Código Tributário Nacional inaugura, a partir do art. 194, um Título denominado “Administração Tributária”³⁰ dispondo sobre as regras formais acerca dos órgãos responsáveis pela concretização das normas de direito tributário material previstas nos demais títulos do diploma. Tal título encontra-se dividido em três capítulos: o primeiro

²⁸ Cfe. MARINS, Jaime. **Direito processual tributário brasileiro**: (ad ministrativo e judicial). 4ª. Ed. São Paulo: Dialética, 2005, p. 99.

²⁹ Cf. LAPATZA, José Juan Ferreiro. Op. Cit., p. 342

³⁰ A CF/88, ao tratar da Administração Pública, no art. 37, destaca a precedência da administração fazendária e de seus servidores fiscais em relação aos demais setores administrativos, bem como aponta as Administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios como atividades essenciais ao funcionamento do Estado. Eis as disposições constitucionais:

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

(...)

XVIII - a administração fazendária e seus servidores fiscais terão, dentro de suas áreas de competência e jurisdição, precedência sobre os demais setores administrativos, na forma da lei;

XXII - as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio “

referente à fiscalização que cuida de estimular o cumprimento espontâneo da obrigação tributária e aplicar penalidades aos infratores; o segundo diz respeito à dívida ativa que corresponde ao momento de controle da legalidade do lançamento efetuado para fins de inscrição e cobrança executiva do crédito tributário, por fim, o terceiro, relativo às certidões de comprovação da regularidade fiscal, possibilitando acesso aos benefícios fiscais.

A respeito do conceito de “Administração Tributária”, acentua Regina Helena Costa, que o mesmo deve ser compreendido em dupla acepção: em sentido subjetivo compreendendo o “aparelhamento burocrático mantido pelos entes autorizados a tributar, composto de múltiplos órgãos, incumbidos da arrecadação e da fiscalização de tributos.”³¹

No tocante a esta primeira acepção do conceito de Administração tributária, temos a convicção de que o aparelhamento burocrático referido não é apenas composto dos órgãos de fiscalização, mas ainda, compõem tal aparelhamento, os órgãos de controle e inscrição do crédito tributário na dívida ativa, encarregados da representação judicial da entidade tributante, para promoção da respectiva cobrança executiva.³²

No “sentido objetivo”, prossegue a autora acima referida, a “Administração tributária traduz a atividade administrativa destinada a realizar a aplicação da lei tributária”³³

Aqui importa tecer algumas considerações em razão da profunda mudança de função que vem suportando a administração tributária, a qual será abordada mais a frente,

³¹ COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e justiça tributária: exequibilidade da lei tributária e direitos do contribuinte**. São Paulo: Malheiros editores, 2007, p. 97

³² Tal ilação é confirmada no Título IV do CTN, denominado “Administração Tributária”, o qual encontra-se formado pelos: Capítulo I, Fiscalização; Capítulo II, Dívida Ativa e Capítulo III, Certidões Negativas. Em consequência, na seara federal, compõem a Administração tributária no exercício de tais atividades, a Receita Federal do Brasil, Órgão de fiscalização do cumprimento das obrigações tributárias e a Procuradoria da Fazenda Nacional, Órgão de direção superior da advocacia Geral da União, vinculado administrativamente ao Ministério da Fazenda (Arts. 20. e 12 da Lei complementar 73/93), que nos termos do § 3º. do art. 131 da CF/88 e do art. 12 da referida Lei complementar, exerce o controle dos atos para fins de apurar a liquidez e certeza da dívida ativa da União de natureza tributária, inscrevendo-a para fins de cobrança, amigável ou judicial, representando, por sua vez, a União, nas respectivas execuções. No que se refere aos Estados e Municípios, são os respectivos auditores, os comonetes da Administração Tributária e bem assim os Procuradores encarregados das atividades de cobrança do crédito tributário previstas no Título IV, quando do exercício de tais atribuições.

³³ Ibidem, p. 97

função essa que, ao contrário do que que era tradicional, cada vez menos se conjuga com o lançamento efetivado pelo Fisco, a cobrança dos tributos.

Assinala Casalta Nabais que, a “olho nu,” ocorre na generalidade dos sistemas, a “privatização” da administração dos impostos.³⁴ Segundo este novo paradigma, aos particulares pertence agora o principal papel ativo da administração ou gestão dos tributos, cabendo à Administração tributária, cada vez mais, uma função passiva, uma função vigilante.³⁵

Em decorrência, a aceção da Administração tributária no sentido objetivo acima referido, resta alterada porquanto deixou a mesma de ser a aplicadora das normas de imposição ou de tributação, com base em elementos de que antecipadamente dispunha, que proporcionavam uma fiscalização tributária *ex ante*, para passar a ser, predominantemente, a fiscalizadora da aplicação dessas normas por parte dos particulares.

Tal situação coloca não poucos problemas a serem enfrentados pelas Administrações Tributárias, mormente os ligados ao reforço de poderes das mesmas que, deste modo, passaram a ter sobre os seus ombros a enorme responsabilidade da quase totalidade da luta contra a fraude e evasão fiscais, além dos relativos a compulsão conflituosa gerada pela mudança o que será objeto das considerações do próximo título . Terão, ainda, de equacionar ou reequacionar problemas tão sensíveis e complexos como são, o do exato alcance do clássico princípio da legalidade, que foi pensado para uma Administração Tributária ativa em sede de administração e gestão dos tributos, e não para uma administração passiva ou fiscalizatória.

É, portanto, a partir desse contexto, que as atuações compreendidas nas atividades da Administração Tributária³⁶ adquirem novos contornos com destaque para o papel dos particulares que passa a ser preponderante na aplicação do direito tributário material.

³⁴ NABAIS, José Casalta. **Por um Estado fiscal suportável**. Estudos de direito Fiscal.Coimbra: almedina, 2005, p. 147. Comenta o autor tratar-se de uma privatização “*sui generis*, pois traduz-se na entrega aos particulares, *máxime* às empresas, de tarefas públicas, por cujo exercício não recebem, especificamente ou genericamente, nada em troca”

³⁵ Cf. RIVERA ORTEGA, Ricardo, **El Estado vigilante**, tecnos, Madrid, 1999 , p. 11

³⁶ Entre elas, devem está compreendidas: a) a gestão dos autolancamento, isto é, a assistência e esclarecimentos aos contribuintes para sua realização e recepção, tramitação e preparação para sua utilização em atuações futuras; b) a gestão das declarações e a prática dos lançamentos subseqüentes; c) a realização dos lançamentos dos tributos que incidem sobre os fatos descobertos pela fiscalização; d) controle da legalidade

Em todo caso, a aplicação do referido direito se efetiva por meio dos atos ou atividades sem os quais o tributo não chega a ser uma realidade: quantificação da obrigação tributária principal e a cobrança e arrecadação das importâncias devidas. Lançamento (ou autolanzamento)³⁷ e arrecadação constituem, assim, a essência do tributo quando da concreção da legislação tributária. Sem eles o tributo não existe, não se torna efetivo, não chega a se realizar. Não chega, portanto, a ser uma realidade.

1.4 Um diagnóstico da explosiva conflituosidade na seara dos tributos

No âmbito da gestão dos tributos, assinala Juan Ferreiro Lapatza³⁸, que os dois sistemas jurídicos ocidentais - o anglo-saxão e o continental – fizeram evoluir, no século XX, dois modelos diferenciados que se aproximaram no final do século, entretanto sob maior influência do sistema anglo-saxão.

Remarca o autor, que o sistema anglo-saxão, exercendo sua influência com base no modelo desenvolvido e consolidado nos Estados Unidos, se baseia na autoliquidação, isto é, na gestão dos tributos pelos cidadãos, seja no que diz respeito à identificação, qualificação e declaração dos fatos relevantes para pagamento dos tributos, seja no que toca à quantificação do valor a pagar.

do lançamento realizado e, não havendo qualquer irregularidade, efetivação da inscrição em dívida ativa para fins de cobrança através de execução fiscal; e) fornecimento de certidões de regularidade fiscal.

³⁷ FALCÃO, Amílcar de Araújo (**Fato Gerador da obrigação tributária**. 6. Ed. rev. atual. Por Bauer Norelli. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 51-53), estudou com profundidade o tema da eficácia do lançamento tributário, escrevendo sobre as duas correntes de pensamento que envolve o tema; a que entende ter o lançamento eficácia constitutiva, e a outra, que compreende ter o lançamento eficácia declaratória do nascimento do dever tributário. Para TORRES, Ricardo Lobo (Curso de direito financeiro e tributário. 4. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 199) o problema da eficácia do lançamento está intimamente ligado ao da natureza da relação jurídica tributária, anotando que “Aqueles que defendem a tese de que a relação tributária tem natureza obrigacional vão concluir que o lançamento é meramente declaratório da obrigação preexistente. As correntes que entendem ter a relação tributária natureza procedimental vão chegar à conclusão de que a eficácia do lançamento é constitutiva.”

³⁸ Cfe. LAPATZA, José Juan Ferreiro. Direito tributário: teoria geral do tributo. São Paulo: Manole; Espanha, Marcial Pons, 2007

Prossegue o autor doutrinando que o sistema continental segue linha diferente, tendo em vista que nele o cidadão declara os fatos relevantes para o pagamento de tributos, todavia é a Administração Tributária quem os qualifica e, igualmente, quantifica a dívida.

As conseqüências nem poderiam ser menos evidentes: as duas verdades sempre possíveis na interpretação da Lei e na medição ou avaliação dos fatos-, paralela e unilateralmente alcançadas, provocarão um número inoportuno e indesejável de litígios. A Lei, assim aplicada, não será um instrumento de pacificação social, mas uma fonte de despesas, de ineficiência e de provocação de conflitos.

Sendo assim, resta indubitável que no modelo continental a Administração Tributária prestando um melhor e maior serviço ao cidadão, enseja menores possibilidades de conflito³⁹ porque é a própria Administração quem qualifica os fatos declarados, dirigindo sua atuação à descoberta daqueles não declarados. Nesse caso o conflito só se origina se o cidadão percebe que a análise dos fatos e a qualificação feita pela administração Tributária ultrapassam os limites da razoabilidade e que, portanto, terá ele (contribuinte), uma certa probabilidade de obter êxito na demanda.

De forma contrária, quando o sistema seguido é o da autoliquidação, os conflitos se acentuam porquero, diante de um ordenamento como o tributário, excessivamente minucioso e prolixo, casuístico e obscuro, repleto de regimes especiais que promove o surgimento de lacunas, contradições e interpretações díspares, sentem-se contribuinte e contadores estimulados a buscarem a aplicação da lei mais favorável, com o fim de obter uma economia fiscal

Por outro lado, é indubitável que a utilização exagerada de termos ambíguos e imprecisos e de conceitos indeterminados nas normas tributárias, além da utilização de presunções e ficções que alteram a realidade e a oferta de meios de prova – como é o caso das bases presumidas pela administração - que vão além daquelas normalmente admitidos pelo restante do ordenamento, oferecem à Administração Tributária certas possibilidades de

³⁹ EMILIO WILLEMS, em seu “Dictionnaire de Sociologie”, *apud* ROSA, Filipe Augusto de Miranda (**Sociologia do direito**. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editores, 13 ed. 1996, p. 66) define o conflito como uma “competição consciente entre indivíduos ou entre grupos, que visa à sujeição ou a destruição do rival. O conflito pode revestir formas diversas, como a rivalidade, a discussão, até o litígio (...). GRAU, Eros Roberto, averba que o litígio é a redução do conflito, isto é, um momento, um episódio do conflito (**O direito posto e o direito pressuposto**. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 20

interpretação e qualificação que frequentemente levarão esta a assumir posição de conflito ao estimar e qualificar novamente os fatos estimados e qualificados anteriormente pelos contribuintes no desenvolvimento de certas tarefas de comprovação que devem ser intensificadas no sistema de autolancamento, em detrimento, talvez, das tarefas de investigação de fatos não declarados.

Importa registrar, que a Administração Tributária brasileira “geriu” os tributos, do início de vigência do Código Tributário Nacional, em 1966 até os anos oitenta do século passado, com a prevalência do esquema que agora, dado ao seu abandono, se tem chamado de “tradicional”. A previsão do lançamento por homologação no CTN destinava-se apenas àqueles casos de uso de estampilhas que o impostos sobre atos jurídicos documentalmente provados exigiam e que foi popularmente e, até por lei designado, no Brasil, como “imposto de selo”.⁴⁰

Por esse modo, eram exigidas taxas sobre certidões autenticadas e outros serviços, inclusive postais, passando em seguida para os impostos sobre atos jurídicos e sobre consumo e vendas. O contribuinte, por lei, era obrigado a comprar os selos, calculando a dívida sob sua responsabilidade exclusiva, que abrange a de colar as estampilhas sobre a mercadoria ou sobre os documentos e a de inutilizá-las por assinatura e data, carimbo, impressão ou perfuração.

Como visto, o Código Tributário Nacional, não utilizando a denominação de autolancamento, opta por conceituar o “lançamento por homologação”, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento, sem prévio exame da autoridade administrativa, ressalvado o controle posterior desta. A palavra “homologa” significa ratificação, convalidação de um ato de lançamento, cuja autoria é do sujeito passivo, autolancamento portanto.

⁴⁰ “O expediente de obrigar o contribuinte a fazer seu próprio cálculo de tributo, pagá-lo sem intervenção de funcionários e munir-se de uma prova material do pagamento para ulterior fiscalização – o selo – teria sido inaugurado na Roma antiga, mas geralmente é havido como invenção da Holanda em 1624, propagando-se logo pela França, Espanha, Áustria e Inglaterra”. BALEEIRO, Aliomar. Uma Introdução à Ciência das Finanças 12a. Edição. Rio de Janeiro: Forense, 1978, pág. 226.

Atualmente a legislação brasileira utiliza-se largamente,⁴¹ característica predominante na tributação norte-americana,⁴² do lançamento por homologação (autolancamento), para a quase totalidade dos tributos, sem, entretanto, por em prática os mecanismos presentes nos sistemas anglo-saxões, em que a maior potencialidade de conflitos do procedimento de gestão, baseado no autolancamento, sempre foi acompanhada de um sistema de solução extrajudicial de conflitos calcado no pacto entre Administração e o contribuinte, impedindo, assim, que o litígio, em alta percentagem, chegue aos tribunais e retarde excessivamente – contra o interesse da Administração e do administrado – sua solução e, se for o caso, a cobrança do tributo.

Com efeito, a implantação do sistema de autolancamento é um dos fenômenos determinantes de uma verdadeira transfiguração do esquema de relações entre o cidadão e o Fisco. Às novas necessidades, “foi respondendo o legislador com soluções parciais, insuficientes para evitar uma sensação de desordem”⁴³ e em consequência, um forte estímulo ao conflito neste âmbito.⁴⁴

⁴¹ Grande parte dos tributos (impostos e contribuições sociais, principalmente) segue a sua sistemática. É o caso, e.g., do ICMS, do II, do IE, do IPI, do IR, do ITR, do ISS, da COFINS, do PIS, da CSL e da contribuição previdenciária.

⁴² NOGUEIRA, Ruy Barbosa, **Curso de Direito Tributário**, 14^a. Ed., Editora Saraiva, 1995, p. 233

⁴³ BERRO, Florián Garcia. **Procedimientos tributários y derechos de los contribuyentes em La nueva ley general tributaria**. Madrid: Marcial Pons, 2004, p. 9

⁴⁴ Hoje se estima, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, que, em média, a fase administrativa do processo tributário tenha uma duração de 4 anos, enquanto a fase judicial leva 12 anos para ser concluída. Esse fato, somado à ineficácia da execução fiscal dos créditos tributários, explica, em boa medida, o fato de que menos de 1% do estoque da dívida ativa da União de R\$400 bilhões de reais ingressam nos cofres públicos a cada ano por essa via, sendo que o percentual do ingresso somente cresce com as medidas de parcelamento adotadas (REFIS, PAES e PAEX) e com a incorporação dos depósitos judiciais, mesmo assim não ultrapassa a 2,5% do estoque. (R\$ 9,6 bilhões de reais de arrecadação em 2006). O estoque da dívida ativa da União, incluída a da Previdência Social, já alcança a cifra de R\$600 bilhões de reais e, uma vez incorporado o que ainda está em litígio administrativo, chega-se à impressionante cifra de R\$900 bilhões de reais. Este número representa 1,5 vezes a estimativa de arrecadação da União do ano de 2006 e, apenas no âmbito da arrecadação federal, cerca da metade do PIB do País. (Anexo à Exposição de Motivos do Anteprojeto da Lei Geral de Transação em matéria Tributária, encaminhada ao Presidente da República pelo Ministro Mantega. (Disponível em < www.pgfn.fazenda.gov.br/noticias/EXPOSICaO_MOTIVOS > Acesso em: 10 out. 2008.

A mudança, portanto, trouxe consigo, não apenas um incremento da litigiosidade, mas, ainda, uma significativa distorção no emprego dos meios materiais e pessoais da administração.

É que no novo sistema fica evidente que o contribuinte procurará aplicar a complicadíssima legislação tributária de acordo com seus interesses. E seus interesses consistem em pagar, mesmo dentro da lei, o mínimo possível.

Outrossim, resulta evidente que a Administração Tributária quando comprova a atuação do contribuinte, interpretará e aplicará a lei de acordo com os interesses da fiscalização, e tais interesses consistem em arrecadar o máximo possível.

Em consequência, intensificam-se os litígios sendo que a concentração dos esforços da Administração Tributária na comprovação ou não do que foi declarado conduz a um desvio dos meios dedicados à descoberta do não-declarado.

Isso porque, numa atmosfera de interpretação e valoração díspares, as demandas se multiplicam e abarrotam os Tribunais. Nesse contexto a investigação sobre economias submersas – envolvida a Administração na comprovação de fatos já declarados – se vê reduzida a cifras irrisórias, que significam o melhor estímulo para fraudes cada vez mais sofisticadas.

Ademais, as providências necessárias no sentido de que a Administração Tributária venha a multiplicar de forma efetiva seus esforços para informar e assistir os contribuintes na aplicação da sempre complexa legislação tributária são tímidas em relação à demanda gerada pela nova estrutura. Igualmente, não criou a lei os instrumentos necessários – além da pura repressão – para poder demonstrar e se for o caso corrigir – com a máxima colaboração possível do administrado – as atividades realizadas pelos cidadãos antes de sua intervenção.

Impende salientar que o nosso Código Tributário Nacional a despeito fazer constar a transação como modalidade de extinção do crédito tributário⁴⁵, tal dispositivo

⁴⁵“Artigo 171 - A lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e conseqüente extinção de crédito tributário.

Parágrafo único - A lei indicará a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso”.

quedou por longas décadas num espaço de penumbra e preconceito vindo a atrofiar-se no corpo do Estatuto Tributário. Raras são as aplicações efetivas da transação e mesmo as leis que a autorizam são poucas e tímidas. Críticas contundentes erguem-se contra a sua aceitação no direito tributário – exatamente quando ela seria extremamente útil, pelas razões já alinhadas-, assim como diversas são as opiniões no sentido de restringi-la a casos raros.⁴⁶

Em conseqüência, perdura de forma crescente um significativo aumento da litigiosidade, enquanto a grande maioria da doutrina no campo dos tributos continua a proceder como se a Administração Tributária ainda adotasse o modelo clássico de lançamento, fingindo nada se ter passado.

O legislador, no âmbito federal, por sua vez, no intuito de minimizar a carga de litigiosidade imposta pela realidade fiscal, vem lançado mão da introdução, em nosso ordenamento jurídico de parcelamento casuísticos, que nada mais são do que modalidades específicas de transação. Tais parcelamentos, sobre os quais serão tecidas maiores

⁴⁶ 1 Nessa diretriz JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira, in MARTINS, Ives Gandra da Silva (coordenador), “Comentários ao Código Tributário Nacional”, vol. 2, São Paulo, Saraiva, 1998, p. 402) , “Em despeito do quanto dispõe o art. 171 do Código Tributário Nacional e apesar da equivocada opinião ainda prosperante em expressiva parcela da doutrina, não padece dúvida que o aludido instituto afigura-se incompatível com as premissas concernentes à tributação, dentre elas a necessária discricionariedade que preside a transação e a vinculabilidade que permeia toda a função administrativa relativa aos tributos. Diferentemente de determinadas modalidades extintivas, a teor da compensação ou da remissão ou da confusão, dentre outras, esta reconhecida por Jarach, as quais podem submeter-se a atos vinculados, a transação ao contrário, somente pode ser efetivada por meio de ato administrativo discricionário, o que atrita o postulado da vinculabilidade da tributação.”

condições nos capítulos vindouros, possibilitam que a Administração Tributária, mediante concessões recíprocas, flexibilize o pagamento da prestação tributária.⁴⁷

Certamente que uma forma de solução, ou pelo menos de enfrentamento das questões aqui levantadas passa, necessariamente, pela introdução, junto ao sistema de autolancamento, dos imprescindíveis - neste sistema, sobretudo - mecanismos de colaboração e transação a fim de que se possa ter não apenas a flexibilização da obrigação tributária, mas, para além disso, possa a incerteza, em razão da interpretação da lei e à valoração dos fatos, ser substituída pelo consenso entre as partes.

Nessa linha, é necessário que o direito formal tributário esteja mais concentrado na colaboração do que na confrontação entre Administração e administrados. Não apenas porque é de todo desejável - também desde o ponto de vista estritamente “econômico” - evitar os conflitos ou solucioná-los rapidamente quando se apresentem; mas, também, porque nos parece de todo desejável para a consolidação da democracia, a participação do cidadão em uma tarefa tão vital e “participativa” como é a da aplicação da legislação dos tributos.

⁴⁷ Hoje há um repertório deles: Parcelamento Geral, Simplificado, Ensino Superior, Timemania, PAES, PAEX, REFIS, SIMPLES, SIMPLES NACIONAL. Mais recentemente a MP 449 de 03 de dez de 2008, instituiu o parcelamento de dívidas de pequeno valor, através do qual, quanto menor o prazo de pagamento, maiores as vantagens para o contribuinte. A par disso, no pagamento à vista ou em até seis prestações, haverá redução de 100% de multas de mora e de ofício, 30% dos juros de mora e 100% dos encargos legais. O contribuinte que optar pelo pagamento em até 30 prestações terá redução de 60% de multas de mora e de ofício e 100% dos encargos legais Para pagamentos em até 60 vezes, a redução será de 40% das multas de mora e de ofício e de 100% dos encargos. Nos dois últimos casos, não há o benefício da redução dos juros de mora devidos.

2. O direito tributário atual: perspectivas para a inserção de técnicas consensuais

2.1 O contexto Geral: as idéias de “serviço público” e de “Administração concertada”. 2.2. O contexto específico: os novos paradigmas do direito tributário. 2.2.1. O que sucedeu com o conceito de tributo. 2.3 Da colaboração à cooperação entre a Administração Tributária e os contribuintes.

Qualquer análise que se pretenda fazer de determinado sistema jurídico, de um segmento dele, ou de instituto jurídico qualquer, por mais abrangente que seja, sempre terá um valor relativo, pois todo e qualquer sistema jurídico está em constante evolução, acompanhando as inevitáveis mutações da sociedade na qual deve operar. A intensidade e a velocidade das mutações sociais determinam o processo de alteração das instituições jurídicas. Cabe ao estudioso do direito descrever os institutos e as relações jurídicas tais como existentes num determinado momento, mas sem pretender, com isso, traçar um quadro imutável, do qual nada pode ser retirado e nada pode ser agregado. Não é fora de propósito, que nesse capítulo a análise terá como foco detectar tendências, seja no sentido da obsolescência de alguns institutos, seja no tocante a reconfigurações de outros, seja ainda quanto à necessidade da criação de novos instrumentos para a disciplina de realidades emergentes no campo da tributação.

Nesse passo, para uma análise de técnicas consubstanciadas no acordo de vontades, visando a resolução de conflitos tributários, impõe-se primeiramente verificar sua introdução no Direito Público, de início, no ordenamento administrativo para, posteriormente, analisar sua translação ao campo tributário.⁴⁸ Como ponto de partida

⁴⁸ Não se pode deixar de perceber que, a despeito da sua autonomia científica, o direito tributário é, do ponto de vista substancial, fundamentalmente, direito constitucional e do ponto de vista formal, direito administrativo. Isto significa, por um lado, que há que dar o devido relevo ao enquadramento constitucional do direito tributário (ou seja, à constituição tributária e sua inserção na constituição financeira e na constituição econômica), relevo esse de suma importância à vista da Constituição representar uma eficaz garantia jurisdicional; e por outro lado, há que ter em conta as relações intercorrentes entre o direito tributário e o direito administrativo geral, impedindo que entre eles se estabeleça um regime

importa destacar a evolução que se verifica, e se acelera a partir do século passado, no sentido da acentuação do papel do Estado no domínio econômico e social, modelando-se e performando-se no que veio a ser denominado de Estado Social.⁴⁹ Este, em termos fáticos, instalou-se com o fim da primeira Grande Guerra, se desenvolveu e tornou-se verdadeiro titular de uma atividade administrativa de caráter econômico-social. A par disso, constatou-se a incompatibilidade entre o *modus agendi* típico da Administração do Estado Liberal, constituído por decisões unilaterais, autoritárias e executórias⁵⁰ e a exigência de uma *sociedade aberta* a qual deveria ser matada a todo custo.

Foi, justamente na tentativa de procurar uma forma (uma técnica) de atuação administrativa que, por um lado não significasse a recusa do Estado Social (e conseqüente regresso ao Estado do *statu quo ante* liberal), e, por outro lado, não implicasse o enveredar pelo caminho de uma sociedade totalmente administrati(zada)⁵¹, que surgiu a possibilidade real de admitir-se acordos, sob a forma de contrato, nestes (novos) territórios da intervenção econômica e social.⁵² Tais formas e demais instrumentos típicos do novo atuar

de *apartheid* capaz de conduzir ao isolamento intelectual daquele, assim se prejudicando irremediavelmente a visão do direito tributário como um ramo especial do direito administrativo, no qual, dada a carga agressiva que o Estado assume, há que desenvolver toda uma série de princípios muito para além das exigências do direito administrativo geral. Sobre esta temática, aqui apenas anunciada, v. KRUSE, **Derecho tributário. Parte general**, p. 38 ss; BAEIRO, Aliomar, **Uma introdução à ciência das finanças**, p. 206

⁴⁹ Cf. SOUSA, Marcelo Rebelo de. **Lições de direito administrativo**, p. 35. Observa, o autor, que Estado Liberal fez surgir três tipos de Estado, todos eles antiliberais, reforçada em todos, a Administração Pública, com opção pelo alargamento de suas funções e fins, isto é, o Estado Social de Direito, o Estado Legalista socialista, e o Estado de inspiração facista. Enquanto n caso dois dos últimos tipos verifica-se um regime político ditatorial, no Estado social de Direito, o regime político democrático limita a força de atuação da administração interventiva, sem, entretanto, afastar as incumbências do Estado de satisfação de diversas necessidades coletivas. Nesse passo, o poder estatal, com uma outra roupagem e conteúdo agora mais democrático, ressurgue como caminho para a proteção dos economicamente mais fracos.

⁵⁰ Com o sentido de exequíveis coativamente pela Administração, sentido tradicionalmente imputado à expressão decisões que gozam do “privilégio da execução” prévia ou do benefício da “auto auxecutoriedade”.

⁵¹ Cfr. Barbosa de Melo, Introdução às formas de cencertação social, p. 90.

⁵² Segundo CAVALCANTI, Francisco Queiroz Bezerra, O padrão de Estado interventor se revela em três linhas: a) o Estado como sujeito da atividade econômica; b) o Estado como ente regulador, basicamente com o exercício do poder de polícia sobre as atividades econômicas (tendo também atividades de planificação); c) o Estado exercendo atividades

da Administração, não deixarão de alargar-se ao direito tributário, à medida que este ramo do direito público se converte em instrumento privilegiado da atuação econômica e social do Estado dos nossos dias⁵³.

Nesse contexto, ao analisarmos os reflexos, no âmbito do direito tributário, produzidos pela evolução do Estado social, faz-se necessário apontar, ainda que rápida e sumariamente, as evoluções que permearam a atuação administrativa no campo econômico-social e as transformações que induziram e conduziram uma boa parte da Administração dos nossos dias a assumir uma postura de “Administração concertada” ou mesmo uma “Administração contratual”⁵⁴.

2.1. O contexto geral: As idéias de “serviço público” e de Administração concertada”

Em geral, é possível dizer que os procedimentos negociados ou ajustados entre a autoridade pública e os particulares, no âmbito do direito Administrativo (ou mais geral no direito público), tem dois grandes pontos de partida ou duas grandes bases de sustentação, correspondentes, ambas, a transformações importantes por que passou o direito público: por um lado, a concepção moderna da administração e das suas relações com os administrados; por outro lado, a exigência do Estado social que, para continuar a sê-lo (num Estado de direito)⁵⁵, não pode deixar de respeitar cuidadosamente os seus limites funcionais⁵⁶.

No tocante ao primeiro ponto, traduz-se ele, na concepção moderna e contemporânea da Administração, segundo a qual a característica dominante das relações de direito público já não reside, como se pensou, durante praticamente todo o século

indutoras através, por exemplo, de política fiscal e creditícia no sentido de motivar atividades consideradas relevantes para o desenvolvimento econômico e social (Reflexões sobre o Papel do Estado Frente à Atividade Econômica. **Revista Trimestral de Direito Público** no. 20, p. 67-68.)

⁵³ NABAIS, José Casalta. Contratos Fiscais. (Reflexões acerca da sua admissibilidade). Boletim da Faculdade de Direito Universidade de Coimbra, 1994 p. 138

⁵⁴ Cfr. MELO, Barbosa de, **Introdução às formas de concertação social**, p. 90

⁵⁵ Melhor dizendo, para que não venha a se incompatibilizar com o Estado de direito quando assume a feição de Estado social.

⁵⁶ Limites que permitem uma amplíssima variedade de concretizações do Estado social.

passado,⁵⁷ na *potestas* ou *imperium*, mas na utilidade pública ou no serviço público à comunidade (*service public*)⁵⁸

Foi Duguit⁵⁹ responsável por influenciar significativamente a teoria do Direito Público, através de uma crítica das teorias então existentes do direito e pelo estabelecimento da noção de [serviço público](#) como fundamento do [Estado](#) e seu limite, em substituição ao conceito de soberania. Com efeito, a partir daí, compreendeu-se que certas obrigações se impunham aos governantes para com os governados e que a realização desses deveres era ao mesmo tempo a consequência e a justificação da sua força. Essa é essencialmente a noção de serviço público. A grande novidade é o lugar de relevo que a noção ocupa no campo do direito e a transformação profunda que, por esta via, produz no direito moderno.⁶⁰ Induvidosamente que esta concepção do direito público perspectivou a adoção de formas contratuais (atos bilaterais), não só relativamente aos setores tradicionais da atividade administrativa, mas também e sobretudo, em relação aos (noveis) setores da atividade de intervenção econômico-social, que começaram a consolidar-se no final do século anterior e início do século passado, passando a ter a idéia de serviço público (com o sentido amplo que lhe foi atribuído na França), uma noção explicativa em torno da qual se procurou ordenar um direito administrativo adequado à nova fisionomia econômico-social

⁵⁷ Segundo Barbosa de Melo, o modelo administrativo clássico é anterior à instauração do Estado de direito (liberal), constituindo este, quanto a esse aspecto, uma continuação *do ancien regime* (**Introdução às formas de concertação social**, p. 86 e 92)

⁵⁸ DUGUIT *apud* NABAIS, José Casalta. **Contratos Fiscais**. (Reflexões acerca da sua admissibilidade). Boletim da Faculdade de Direito Universidade de Coimbra, 1994 p. 141 referindo-se à obra clássica **Les Transformations du Droit Public**.

⁵⁹ DUGUIT, Leon (**Fundamentos do Direito**. São Paulo: Ícone, 2006, p. 87) vê os seres humanos como animais sociais dotados de um senso universal ou instinto de *solidariedade e interdependência*. Deste senso vem o reconhecimento de respeito a certas regras de conduta essenciais para uma vida em sociedade. Desta forma, as regras jurídicas são constituídas por normas que se impõem naturalmente e igualmente a todos. Sobreleva-se a governantes e governados o dever de se absterem de qualquer ato incompatível com a solidariedade social. Na visão de Duguit, o Estado não é um poder soberano, mas apenas uma [instituição](#) que cresce da necessidade de organização social da humanidade. Os conceitos de [soberania](#) e [direito subjetivo](#) são substituídos pelos de [serviço público](#) e [função social](#).

⁶⁰ DUGUIT *apud* NABAIS, José Casalta. **Contratos Fiscais**. (Reflexões acerca da sua admissibilidade). Op. Cit p. 142

do Estado, e que tem a sua expressão mais acentuada na procura de um critério material que sirva de suporte para o contrato administrativo⁶¹

Todavia, a abertura do direito administrativo aos atos bilaterais (contratos) resultou ainda de um outro fator, de um outro desenvolvimento, verificado mais tarde e que tem a ver com a instauração da chamada “Administração concertada” em relação à qual não nos furtaremos de aqui traçar, ao menos, a sequência evolutiva por que passou. Portanto, vejam-se os seus passos mais expressivos:

Como é sabido, o Estado ao transitar da sua posição de espectador face à sociedade – diga-se, da sua posição de “neutralidade econômica”, que E. R. Huber designou por “dirigismo econômico negativo” – para sua posição de interventor e conformador da própria sociedade, converteu esta num resultado da própria ação estadual, que assim, passa a ser constitutiva da sociedade.⁶² Para cumprir tal desiderado, socorreu-se, numa primeira fase, do *instrumentarium* que tinha à mão – o *instrumentarium* típico do Estado Liberal. Portanto, no período que coincide a grosso modo, com o período que decorre entre as duas grandes guerras, a Administração na sua novel atividade dirigida à realização de tarefas econômico-sociais lança mão de atos unilaterais, autoritários e auto-executórios – é a fase da chamada economia dirigida ou dirigismo econômico, que só não pôs em questão a chamada sociedade aberta em que se inseria porque a ação do Estado Administração não possuía ainda a extensão (globalidade, envolvendo toda a questão social) e a intensidade que hoje tem. O que ocorreu foi que quando tal globalidade foi tentada não tardou a eclipsar-se a sociedade plural e instalar-se um dirigismo total como verificado em alguns países europeus no período referido.⁶³

É em razão disso que tal fase de intervencionismo econômico não seguirá por muito tempo. A Administração quando da sua atuação através da emanção de atos administrativos, veio a se deparar com o seguinte dilema: ou tais atos eram usados com

⁶¹ Cfr. CORREIA, Sérvulo, **Legalidade e Autonomia Contratual nos Contratos Administrativos**, p. 359 ss. E 377s.

⁶² Sobre “administração constitutiva” ver SOARES, Rogério. **Interesse, Legalidade e Mérito**, p. 83 ss.

⁶³ Cfr. NABAIS, José Casalta . **Contratos Fiscais** (Reflexões Acerca de sua Admissibilidade), pa. 141

plena eficácia, o que impunha uma “administralização” (total) da sociedade e, conseqüentemente, o inevitável comprometimento das sociedades abertas em que se plasma o Estado no Ocidente – como ocorreu nos países socialistas, ou, a manter-se o quadro das sociedades abertas, dificilmente se chegaria a uma ação inteventora plenamente eficaz, seja por falta do conhecimento e da experiência indispensáveis da Administração para proceder a uma regulamentação adequada das complexas e dinâmicas relações econômicas, seja pela dificuldade (ou mesmo impossibilidade) em levar à prática as medidas unilateralmente decididas que não contassem com a boa vontade e o espírito de colaboração dos agentes econômicos.⁶⁴ Restou patente que a administração já não podia ser vista sob o estigma de má gestora (por natureza) dos assuntos outrora da sociedade, entretanto, a sua ação nesta seara não podia dar-se ao luxo de dispensar a colaboração daqueles que são indispensáveis para que as medidas da Administração, que os vão ter por destinatários, surtam plenamente os efeitos a que se destinam.

Nessa direção, a partir da segunda metade do século passado, ganha relevo crescente na Europa, a idéia da “Administração concertada” a qual vem caracterizar-se por um novo “estilo de administração” aberta à introdução da negociação no procedimento das decisões administrativas e no modo da sua implementação em matéria de intervenção econômica e social. Neste campo, a ação administrativa, conquanto ainda que pautada por atos unilaterais, vai se tornando resultado de uma negociação ou ajuste, ou melhor dizendo, de um procedimento negociado ou ajustado entre autoridade pública e os particulares, através do qual se busca encontrar uma solução reciprocamente aceitável para um problema comum⁶⁵. Dito de outra forma, a atividade administrativa no âmbito da intervenção econômica e social já não é, na sua totalidade, rigorosamente unilateral: efetivamente os interessados destinatários desta atividade, enquanto interessados, participam não apenas em termos consultivo, mas também decisório, seja na fase preparatória, na fase constitutiva ou na fase integrativa da eficácia do procedimento que conduz à decisão administrativa, ou ainda no modo de execução ou implementação da

⁶⁴ Cfr. MELO, Barbosa. **Introdução às formas de concertação social**, p. 91

⁶⁵ BARBOSA DE MELO, *Ibidem*, p.94s. Este autor coloca muito bem que a atuação administrativa, pela via da concertação, passa a obedecer, de algum modo e com inevitáveis limites, ao princípio do contraditório típico do procedimento parlamentar.

mesma, sobretudo se esta implementação requer - como sói acontecer com toda política econômica – “o contínuo confronto e ecerto dos pontos de vista da administração e dos particulares, a fim de prevenir as disfunções da ação privada e da ação pública na concretização dos objetivos racionais estabelecidos para cada período”⁶⁶

Entretanto, o consenso obtido em sede de negociação é vertido, a maior parte das vezes, na forma de ato administrativo do tipo unilateral, a despeito de repousar no consenso obtido em colaboração, cooperação ou concertação com os particulares.⁶⁷ Dessa forma, do ponto de vista material ou substancial tem-se um verdadeiro contrato, entretanto, do ponto de vista formal, tal consenso se reconduz exclusivamente à vontade da administração. São atos administrativos, cuja formulação estrutural assemelha-se a outros que a dogmática do direito administrativo veio a reconhecer como sendo atos realizados com a colaboração dos particulares. Tais atos, ao terem por objeto a intervenção econômico-social, se “desclassizou”, aproximando-se da ação dos particulares e seus grupos pela emergência dos interesses destes no interesse público (acabando este por coincidir frequentemente com aqueles), referindo-se a situações essencialmente dinâmicas o que dá à decisão tomada um caráter prospectivo e não fixista,⁶⁸ e constituindo um mecanismo de caráter marcadamente organizacional que perdura sobre a sociedade, esta, em constante evolução, e que, com alguma frequência, assume a forma e a força jurídica de lei.

É, portanto, nesse cenário, permeado por um duplo pano de fundo – de um lado a concepção da administração como serviço público, e, do outro lado, a inevitabilidade da ação da Administração na nova esfera de ação econômico-social, decorrer de forma

⁶⁶ BARBOSA DE MELO, *Ibidem*, p. 93

⁶⁷ A colaboração, cooperação e a concertação, e sobretudo esta, constituem mecanismo que possuem a virtude de tornar eficaz a participação do cidadão e dos grupos na condução dos negócios públicos (máxime negócios administrativos). – v. BARBOSA DE MELO, *Ibidem*, p.118

⁶⁸ Segundo NABAIS, José Casalta (**Contratos Fiscais...** p. 145) este caráter deve ser entendido como uma forma nova do atuar administrativo em matéria econômica ou social, mas sim como uma forma para caracterizar os “atos concertados” no sentido da sua relativa incompletude, seja quanto aos resultados a atingir, seja quanto aos meios a utilizar, uns e outo dependem do futuro impossível de dominar no momento da tomada da decisão correspondente. Para uma visão da relação dialética existente entre o direito e o tempo, sobressaindo-se a lei como delineadora dos caminhos consensuais norteadores do futuro, ver OST, François. **O Tempo do Direito**. Tradução Elcio Fernandes. Bauru , SP: Edusc

concertada com os particulares – que se verificará não só o fim da resistência que durante algum tempo acompanhou a idéia da possibilidade de acordos de vontades no âmbito da Administração, propiciador do contrato administrativo, “como a transformação deste em *modus agendi* normal e imprescindível da ação administrativano referenciada”⁶⁹.

Tal instrumento, que pode se originar de uma *negociação* ou *ajuste*, veio, significativamente favorecer a emergência do contrato no direito público em geral e especificamente no direito administrativo, embora o contrato que intervém em sede de concertação tenha sido objeto de uma alteração de função, em razão da complexidade do mundo econômico e social da sociedade de massas que está subjacente à atuação concertada do Estado dos nossos dias

O direito brasileiro não escapou às novas tendências. A fórmula do Estado Democrático e Social de Direito⁷⁰ adotada pela nossa Constituição tem seus contornos traçados nos arts. 1º, 2º., 3º. e 170., firmando que todo poder emana do povo, que pode exercê-lo por meio de seus representantes eleitos ou diretamente, nos termos da Constituição.⁷¹ Igualmente, não é possível deixar de notar que o Texto Constitucional, em diversos momentos, “pautou o caminho para uma maior participação dos cidadãos na esfera administrativa.”⁷² Em face disso, teve início no Brasil a real democratização administrativa,

⁶⁹ NABAIS, José Casalta **Contratos Fiscais...** p. 147

⁷⁰ A CRFB/88 define um “Estado Democrático de direito”, social em seu desiderato, democrático em seus fundamentos. De forma inquestionável, em especial nos arts. 1º, 3º, e 170, firma um programa fundamental para os três níveis de poder: construir um Estado de direito necessariamente social e, ao mesmo tempo, democrático. A Carta Maior, sobretudo no art. 3º., coloca como objetivos fundamentais da República a construção de uma sociedade livre, justa e solidária; a garantia de desenvolvimento nacional; a erradicação da pobreza e da marginalização e redução das desigualdades sociais e regionais; a promoção do bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação. Ao lado de extenso rol de liberdades e direitos fundamentais, apresenta, ainda, em seu texto, uma série de direitos sociais aos quais o Estado brasileiro não pode fechar os olhos, sob pena de ofensa aos mandamentos constitucionais

⁷¹ José Joaquim Gomes CANOTILHO aduz que a consagração constitucional da noção de democracia (Estado Democrático de Direito) tem a finalidade de erigi-la a um autêntico princípio informador do Estado e da sociedade, e assevera que o sentido constitucional desse princípio é a *democratização da democracia*, ou seja, a condução e a propagação do ideal democrático para além das fronteiras do território político. CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional**. 5. ed. 2. reimp. Coimbra: Almedina, 1992, pág. 421.

a ser implementada por intermédio da participação popular na Administração pública, sinalizando, o caminho da colaboração entre Administração e população, a Lei Maior admite no inc. X do art. 29 “a cooperação das associações representativas no planejamento municipal”, concretizando-se, por exemplo, na idealização do *plano diretor* (art. 182 e seguintes). Por seu turno, o inc. VII do § único do art. 194 possibilita uma gestão democrática e descentralizada da seguridade social, “com a participação da comunidade, em especial de trabalhadores, empresários e aposentados”. Gestões similares estão previstas no inc. III do art. 198 (saúde), inc. II do art. 204, (assistência social) e inc. VI do art. 206 (ensino público). A conservação do patrimônio cultural brasileiro deve ser promovida com a cooperação da comunidade (§ 1º do art. 216), e a tutela do meio ambiente (bem de uso comum do povo) há de ser levada a efeito com a participação da comunidade (*caput* do art. 225), sendo dever do Estado a promoção da educação ambiental e da conscientização pública para o fim aludido (inc. VI do art. 225).

Na persecução de novos mecanismos e instrumentos para conceber-se um direito administrativo cuja atuação administrativa seja pautada pela eficiência, no seio de uma sociedade pluralista mutante,⁷³ impõe-se a abertura do procedimento à participação dos administrados, mesmo no processo decisório, ensejando o desenho de uma administração pública concensual, mais democrática e, sobretudo mais eficiente.⁷⁴ A administração participativa, as decisões negociadas, a conciliação de interesses, o respeito às

⁷² Para Odete MEDAUAR, “a preocupação com a democracia política leva, muitas vezes, ao esquecimento da democracia administrativa, quando, na verdade, esta deveria ser o reflexo necessário da primeira”. MEDAUAR, Odete. *Administração pública ainda sem democracia. Problemas Brasileiros*, São Paulo, a. 23, n. 256, p. 37-53., mar./abr. 1986.

⁷³ Explicita TORRES, Marcelo Douglas de Figueiredo (**Estado democracia e administração pública no Brasil**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2004, p. 27) que “O fato é que, a cada avanço democrático, com toda a sociedade lutando por espaço político e criando demandas sobre o Estado, a área de atuação da burocracia estatal foi aumentando de maneira exponencial. Assim, para fazer frente a uma avalanche de demandas justas e necessárias, as atribuições da administração pública foram crescendo, abarcando quase todas as esferas da sociedade organizada. Como resultado da democratização do Estado, a administração pública ganhou novas e complexas atuações nas áreas da saúde, educação, lazer, previdência social, relações de trabalho – enfim, criou-se uma quantidade quase infinita de setores que exigem ampla regulação, intervenção e fiscalização estatal.

⁷⁴ Cfe. BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. (Transações ..., pág. 17) Segundo o autor, trata-se de um contexto em que “ o Direito administrativo deve poder oferecer à Administração Pública mecanismos que possibilitem o cumprimento de suas funções e a realização de suas atividades mediante negociação, consenso e acordo com particulares ”

peculiaridades de cada caso e a razoabilidade na aplicação da lei, passam a ser os traços da atuação no âmbito da Administração Pública. Essa nova orientação da disciplina da gestão dos interesses públicos pode ser claramente observada, entre outros⁷⁵, no âmbito da legislação federal, na Lei no. 8666/93, que estabelece a obrigatoriedade da realização de audiência pública nas licitações (ou em face da ocorrência de um conjunto de licitações), simultâneas ou sucessivas, para qualquer contratação que supere a cem vezes o valor limite previsto para a realização de concorrência pública de obras e serviços de engenharia (art. 39, combinado com o art. 23, I, “c”) e em mais dois importantíssimos diplomas legais: a Lei de Responsabilidade Fiscal, Lei Complementar nº 101, de 04/05/00 e no Estatuto da Cidade, Lei nº 10.257, 10/07/01.

A Lei de Responsabilidade Fiscal, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com amparo no Capítulo II do Título VI da Constituição Federal (art. 163), foi editada para dar um fim aos gastos públicos despropositados e ao abuso do endividamento público, estabelecendo meios e modos para assegurar o cumprimento das normas constitucionais e da antiga Lei nº 4.320/64. Um marco importante da LRF foi a institucionalização do chamado *orçamento participativo*. O parágrafo único do art. 48 dispõe que a transparência será assegurada mediante incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e de discussão do do Plano Plurianual (PPA), da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e da Lei de Orçamento Anual (LOA).

O Estatuto da Cidade, que por sua vez, valendo-se de normas de ordem pública e de interesse social, proporciona a regulação do solo e da propriedade urbana de modo a eliminar o caos decorrente da acentuada perda de qualidade de vida nas cidades, estabelece novos instrumentos de intervenção do Poder Público nos processos de desenvolvimento urbano. Entretanto, permeando todo ECid e compondo sua base principiológica, está a gestão democrática como pilar de sustentação do Direito Urbanístico, calcada na participação popular e formas de parcerias entre a Administração Pública e os particulares,

⁷⁵ Para uma verificação dos institutos participativos mais frequentes no direito brasileiro ver PEREZ, Marcos Augusto. **A administração pública democrática**: institutos de participação popular na administração pública. Belo Horizonte: Fórum, 2004, pág. 98 a 109.

que passaram a ser considerados como empreendedores imobiliários, coadjuvantes na realização do interesse público.⁷⁶

É indubitável que para essa nova perspectiva de atuação administrativa funcionar, é necessário reduzir as condutas e soluções previamente estabelecidas e cristalizadas na lei, deixando mais espaço para uma normatização em nível infra-legal, que permita um melhor ajustamento às peculiaridades de cada caso e a circunstâncias conjunturais. A lei, em sentido estrito, deve conter as decisões políticas fundamentais, traçando rumos e fixando objetivos, mas sem engessar a atividade administrativa e, sim, conferindo-lhe maior agilidade e aptidão na escolha de meios para atingir os fins legalmente estabelecidos.

O que aconteceu no campo do direito administrativo, não deixou de refletir-se no que respeita ao direito tributário, não obstante representar este, o que se pode denominar *núcleo duro* do direito público, e continuar a ser o âmbito de abrigo à “Administração autoritária”.⁷⁷ Contudo, a instauração do Estado social e sua evolução na concretização do Estado Democrático e Social de Direito como é o caso do Brasil, proporcionou, como não podia deixar de ser, consequências relevantes também nesse setor, ocasionando transformações que, de um modo geral, apontam para uma atenuação do caráter autoritário imputado ao direito tributário, como se verá adiante.

2.2. O contexto específico: novos paradigmas do direito tributário.

⁷⁶ Cfe. BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. (**Transações Administrativas...**pag. 434.) “Segundo o autor, o Direito Urbanístico brasileiro deve, antes de qualquer coisa, ser entendido à luz do viés principiológico posto pela análise da CRFB/88, que determina o necessário atendimento da função social da propriedade e estabelece instrumentos de política urbana para sua efetivação. Nesse sentido, a moderna noção de propriedade desprende-se da idéia individualista marcada pelo Estado Liberal e, nos moldes postos pelo Estado Democrático de Direito desenhado pela CRFB/88, precisa cumprir inarredável função social” Reafirmamos nossa posição de que a CFRB/88 pois em evidência o Estado Democrático e Social de Direito.

⁷⁷ Cfe. NABAIS, Casalta. Contratos fiscais ...ob cit., pág. 146. A propósito do direito tributário como refúgio de autoritarismo do Estado, destaca o autor que a doutrina não tem atacado tal questão, a despeito de haver se polarizado, ao longo de toda a evolução do Estado, em redor do direito ao consentimento dos tributos, o qual, com o advento do Estado de direito deixou de ser privilégio de alguns grupos para se converter em direito dos contribuintes. Esta também é, ao nosso vê, a posição da doutrina no Brasil.

Tem-se enfatizado que muitas mudanças ocorridas neste momento histórico, especificamente no âmbito do direito tributário, derivam-se de vários fatores, dos quais destacam-se a globalização da economia, os avanços tecnológicos, a informática, a velocidade da informação, a indefinição da territorialidade no mundo virtual, dentre tantos outros. Entretanto, foi o advento do Estado social que impingiu aos tributos uma transformação face a anterior fisionomia liberal. Para tanto, contribuiu decididamente a posição dos tributos no Estado social, posição diferente daquela assumida no Estado liberal.

Ao tributo, concebido teoricamente e concretizado na prática como um mero instrumento de auto-sustento do Estado mínimo econômica e socialmente neutro do liberalismo, sucedeu um tributo instrumento de direção (global) da política econômica e da ação conformadora do Estado intervencionista,⁷⁸ fato que não deixou de ter importantes implicações entre as quais se contam um novo conceito do mesmo, a articulação deste com a figura dos benefícios fiscais e a massificação das relações entre a Administração fiscal e os particulares, a requerer formas específicas de colaboração, com realce para o chamado autolancamento (⁷⁹).

Alinhemos algumas idéias relativamente a estes aspectos do direito tributário contemporâneo

2.2.1 O que sucedeu com o conceito de tributo

⁷⁸ Na nossa Constituição Federal a intervenção estatal resta clara na medida em que o Texto Maior atribui competência exclusiva a União para instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesses das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas (art. 149 da CFRB/88)

⁷⁹ Como aludido no primeiro capítulo, a adoção desse sistema alterou profundamente a atuação da Administração Tributária brasileira, pode-se afirmar, inclusive, que, todo o edifício doutrinal clássico, calcado no CTN, relativo competência privativa da Administração Tributária para efetivar o lançamento, assente nos postulados da soberania fiscal e da unilateralidade da imposição, foi abalado pela evolução da realidade fiscal. Para GRECO, Marco Aurélio, tal realidade levou o CTN a tantas perplexidades acerca do tema, que conduzem à rejeição da definição legal por incongruência dentro do próprio sistema legal vigente. Uma das conclusões do autor é a de que, apesar da importância da definição de lançamento contida no CTN e da elaboração doutrinária a respeito, este continua sendo um tema em aberto. (**Dinâmica da tributação uma visão funcional**. 2. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 206.

Posto o panorama de evolução do direito público e conseqüentemente do direito tributário no sentido de atenuação do caráter autoritário destes, idênticas considerações podem ser traçadas relativamente ao conceito de tributo.

É certo que não se irá tratar de todos os elementos constitutivos de tal conceito, os quais já se encontram bem delineados pelos doutrinadores do direito tributário. Alguns deles, até pela simples razão de que não sofreram qualquer modificação ou, se vieram a sofrer, não ficou a dever ao advento do Estado social. É o que sucede com o chamado elemento objetivo, decomposto nos seguintes subelementos: 1) *caráter pecuniário*⁸⁰ – como prestação em moeda. (não é tributo: serviço militar obrigatório, participação em tribunal do júri, etc); 2) *compulsoriedade dessa prestação* -⁸¹ idéia com a qual o CTN buscou evidenciar que o dever jurídico de prestar o tributo é imposto pela lei, abstraída a vontade das partes que vão ocupar os pólos ativo e passivo da obrigação tributária ; 3) *a natureza não sancionatória de ilicitude*,⁸² - o que afasta da noção de tributo certas prestações criadas por lei a título de multa; 4)

⁸⁰ A expressão pecuniária enseja que a realização da prestação deverá ser expressa em moeda, ou seja, o valor terá que se dar como uma expressão monetária. Paulo de Barros Carvalho , explica: Prestação pecuniária compulsória quer dizer o comportamento obrigatório de uma prestação em dinheiro, afastando-se, de plano, qualquer cogitação inerente às prestações voluntárias (que receberiam o influxo de outro modal – o “permitido”). Por decorrência, independem da vontade do sujeito passivo, que deve efetivá-la, ainda que contra seu interesse. Concretizado o fato previsto na norma jurídica, nasce, automática e infalivelmente, o elo mediante o qual alguém ficará adstrito ao comportamento obrigatório de uma prestação pecuniária. Luciano Amaro , no entanto, aponta para a dupla redundância existente no texto legal, vez que a frase “prestação pecuniária, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir”, encontra-se cheia de repetições indevidas.

⁸¹ Estabelecendo o tributo como obrigação compulsória, o legislador aspirou conceituá-lo como objeto de uma obrigação, esta realizada entre um sujeito ativo (o Estado) e um sujeito passivo (contribuinte), sendo que o liame do qual resulta a responsabilidade é justamente a obrigação tributária. Nesse sentido, a obrigação tributária se distingue das obrigações de âmbito privado. Estas se caracterizam, sobretudo, por ter a sua constituição proveniente de ato voluntário, já aquelas, decorrem do texto da lei, exclusivamente editadas pelo Poder Legislativo, são as obrigações ex lege. Segundo Luciano Amaro ,haveria desnecessidade da referência à compulsoriedade, uma vez que ao se dizer que o tributo é prestação instituída em lei não apenas se contempla o princípio da legalidade do tributo (no sentido de que cabe à lei instituí-lo, definindo o respectivo fato gerador, o devedor e os elementos necessários a quantificar a prestação), mas também se sublinha a origem legal (e não contratual) do tributo. Por isso, não é necessária a referência à compulsoriedade da prestação pecuniária..

⁸² Os tributos não são sanções de ato ilícito, pois não têm o escopo de ser uma punição pelo eventual descumprimento de alguma norma jurídica por parte do contribuinte. O tributo, como já ressaltado, é fonte de receita e financiamento dos gastos públicos, necessários à manutenção do Estado. A distinção é explicada com clareza por Ricardo Lobo Torres : A penalidade pecuniária, embora prestação compulsória, tem a finalidade de garantir a inteireza da ordem jurídica e tributária contra prática de atos ilícitos, sendo destituída de qualquer intenção de contribuir para as despesas do Estado. O tributo, ao contrário, é o ingresso que se define primordialmente como destinado a atender às despesas essenciais do estado, cobrado com fundamento nos princípios da capacidade contributiva e do custo/benefício. Desse modo, os valores correspondentes a sanções

origem legal do tributo ⁸³ – a necessidade de tributo ser instituído por lei (princípio da legalidade);
5) *atividade vinculada* ⁸⁴ (cobrança vinculada à lei), a atividade de cobrar tributos deve seguir exatamente a previsão legal (atividade não-discrecional). Outros subelementos porque, muito embora, possam ter sido objeto de alteração por força da instauração do Estado intervencionista – como acontece com o elemento subjetivo, que é constituído pelo sujeito ativo e sujeito passivo da relação tributária, e que podemos identificar através da expressão: (prestação) exigida a (ou devida por) detentores de capacidade contributiva a favor de interesses públicos – tal alteração não é significativa, ou não é suficientemente significativa, para o que ora nos ocupa, isto é, para a compreensão da flexibilidade e maleabilidade do direito tributário (⁸⁵). Nesta conformidade, resta-nos apenas o elemento teleológico do tributo sobre cuja evolução se impõe que façamos algumas considerações, até porque foi esse elemento do conceito de tributo que suportou maior alteração com a transição do Estado Liberal para o Estado Social.⁽⁸⁶⁾.

A propósito do elemento teleológico do conceito de tributo, assinala-se atualmente que este tem uma função instrumental, justamente para integrar nele os fins extrafiscais. Pensamos, entretanto que o tributo sempre assumiu tal função, visto que ele não constitui qualquer fim em si mesmo, antes é um meio, um instrumento de realização das tarefas do

que ensejam a multa fiscal, provêm de uma origem diversa daquela da que vem o tributo. A multa fiscal está fundamentada na ação antijurídica do sujeito, enquanto que o tributo é ação jurídica, ou seja, não contrária à lei

⁸³ A previsão em lei é o corolário do Princípio da Legalidade. É a garantia de que o Estado não abusará das prerrogativas que lhe são concedidas e que decorrem do poder de tributar. Em outras palavras, é a segurança jurídica do contribuinte, pelo que, a obrigação tributária jamais pode ser exigida, senão em razão da lei.

⁸⁴ Os atos administrativos podem ser vinculados ou discricionários. Serão atos administrativos vinculados quando todos os seus elementos constitutivos estiverem expressamente estabelecidos em lei, não oferecendo à Administração qualquer margem de interpretação. Serão, no entanto, atos administrativos discricionários quando oferecerem ao agente público, mesmo que minimamente, a possibilidade de valorar os motivos e determinar as suas condições de cumprimento, estando vinculados, contudo, quanto aos requisitos da competência (sempre definidos em lei) e da finalidade (necessariamente pública). Dessa maneira, conclui-se que a cobrança e o lançamento tributários são atos completamente vinculados ao conteúdo da lei que o autoriza.

⁸⁵ Pois é este aspecto que aqui nos interessa para ilustramos a perda de autoritariedade que, de algum modo, o direito tributário também tem suportado.

⁸⁶ Ou seja, com a transição do Estado fiscal liberal, garantidor apenas das liberdades individuais, para o Estado fiscal social no qual o tributo assume uma função de instrumento de intervenção estatal.

Estado. O que se observa é que essa função vem crescendo gradativamente em razão do viés intervencionista do Estado social e democrático de direito, o qual vai utilizar a tributação também como arma de reforma social.⁸⁷

Com efeito, o entendimento dessa função instrumental evoluiu correlativamente com o próprio entendimento das tarefas (incumbências) do Estado⁸⁸, entendimento este, por sua vez, decorrente da concepção do Estado e da sociedade. Assim, o conceito de imposto foi considerado sucessivamente (ao longo da evolução do Estado fiscal) compatível com uma função exclusivamente fiscal, com uma função principalmente fiscal, com uma função paritariamente fiscal, com uma função (ao menos) secundariamente fiscal e até com uma função exclusivamente extra-fiscal.⁸⁹ Senão vejamos.

Na a concepção liberal clássica (A. Smith, D. Ricardo, S. Mill, J.B.Say), que assenta nos seguintes postulados – 1) numa sociedade autônoma, autoregulada (regulada pela mão invisível da iniciativa privada e da concorrência), 2) num Estado condizente com tal sociedade – um Estado socialmente neutro e conseqüentemente mínimo, e 3) numa relação de separação entre a sociedade encarregada (dos assuntos) da economia e o Estado

⁸⁷ Há séculos que são compreendidos e conhecidos os efeitos da tributação sobre redistribuição da fortuna e da renda entre os indivíduos. Guicciardini (“**La décima scalata**” in *Diálogo e Discorsi del Reggimento di Firenze*) resumiu em dois arrazoados os argumentos pró e contra a décima scalata proposta em Florença para a guerra de Pisa. Tratava-se de imposto na escala progressiva de 10%, 12,5%, 15%, 17,5%, 20%...até 30%, crescendo 2,5% em cada cinco ducados. Entre os argumentos favoráveis, já se encontra o de reduzir os cidadãos ao mesmo grau econômico “como razoavelmente deveriam ser” me. *Apud* BALEEIRO, Aliomar Uma introdução à Ciência das Finanças.p. 192

⁸⁸ Observa TORRES, Marcelo Douglas de Figueiredo (**Estado democracia e administração...** *Op. cit* . p. 27) que “ se a conquista dos direitos civis e políticos não implicou necessariamente o aumento do aparelho estatal, que permaneceu bem enxuto e restrito nos séculos XVIII e XIX, a conquista dos direitos sociais exigiu uma total reformulação que implicou um intenso aumento do escopo de atuação da administração pública, a qual passa a atender às crescentes demandas de políticas públicas de inclusão social.”

⁸⁹ Segundo NABAIS, José Casalta, (**O dever fundamental de pagar impostos**, p.227) esta ordenação não é rigorosamente cronológica , antes teve em conta a progressiva integração dos fins extrafiscais no conceito de imposto.

encarregado (dos assuntos) da política,⁹⁰ - o tributo tinha necessariamente uma função exclusivamente fiscal (ou financeira).

Nesse diapasão, o fim do tributo devia ser apenas o da obtenção de receitas (ou a satisfação das necessidades financeiras) do Estado, receitas que, por sua vez, deviam ser mínimas, limitando-se às imprescindíveis à realização das tarefas do Estado (não tarefas da sociedade), tarefas que no “sistema natural” de A. Smith se reconduziam a: 1) proteger a sociedade da violação e das invasões de outras sociedades independentes; 2) proteger, tanto quanto possível, todos os membros da sociedade contra a injustiça ou os ataques de qualquer outro membro; 3) criar e manter aqueles serviços e instituições que, embora possam ser altamente benéficos para uma sociedade são, todavia, de uma natureza tal que o lucro jamais poderia compensar para qualquer indivíduo ou grupo de indivíduos, não se podendo, portanto esperar a sua criação e manutenção por parte de qualquer indivíduo ou grupo de indivíduos.⁹¹ O tributo devia, assim, ter por finalidade exclusiva a obtenção de receitas para fazer face às despesas com a defesa, a justiça e certos serviços ou instituições públicas, ou seja, receitas para financiar as atividades que não interessavam aos egoísmos privados.

Levando em consideração este número fechado de tarefas ao encargo do Estado, é perfeitamente compreensível que a atribuição ao tributo de qualquer objetivo extrafiscal representasse uma ruptura da “ordem natural” traduzida na assunção pelo Estado das funções da alçada da sociedade (dos indivíduos). Ora, para que, uma consequência da espécie não se verificasse, o tributo devia ser exclusivamente fiscal, quer do ponto de vista dos fins (ou objetivos), a serem fixados pelo legislador no momento da sua criação, quer mesmo do ponto de vista dos efeitos (ou consequências) efetivamente produzidas por ocasião da sua cobrança.

Uma expressão máxima do que se afirmou acima, radica na célebre *regra de Edimburgo* (“leave them as you find them”) que postula a neutralidade do tributo face ao

⁹⁰ Cf. VITAL MOREIRA, **A Ordem Jurídica do Capitalismo**, p. 38 ss. Refira-se que a doutrina neoliberal tentou provar que o postulado da separação sociedade-Estado resultou de uma leitura errada dos clássicos, por influência da crítica deformadora da Escola histórica – v., autor e *ob. Cit.*, p. 42.

⁹¹ A. SMITH, **Riqueza das Nações**, II, P. 289, 315 e 333. O Estado liberal era, deste ponto de vista (do ponto de vista das tarefas que lhe incumbiam), um Estado administrativo, já que não tinha a seu cargo tarefas sociais próprias do Estado social.

se, ao como e ao quanto da produção e do consumo, ou, vistas as coisas por outro ângulo, face à repartição do rendimento e do patrimônio.⁹² Por isso, o tributo devia ter por características: ser mínimo – “o melhor de todos os tributos é o que proporciona menores receitas,”⁹³ ser geral e proporcional de modo a causar a *todos* os cidadãos *igual* sacrifício e manter assim a sua posição relativa na economia, e ser exclusivamente fiscal.

Todavia, a concepção liberal clássica do tributo estava longe da realidade. Por um lado, e ao contrário da crença traduzida na *regra de Edimburgo*, os tributos não deixavam efetivamente as coisas (em termos econômicos e sociais) como elas estavam antes de serem lançados, o que se torna mais evidente à medida que o séc. XIX avança, e as tarefas do Estado se alargam muito para além do “sistema natural” de A. Smith. Por outro lado, a existência de impostos extrafiscais foi sempre um fato incontestável – caso dos direitos aduaneiros protetores cujas finalidades eram mesmo exclusivamente extrafiscais.⁹⁴ Por isso, não admira que a concepção clássica cedo tenha sido posta em causa.

Foi, entretanto, a partir do estabelecimento do Estado social e sobretudo com a construção da plataforma teórica de Keynes que o tributo sofreu a alteração que se impunha⁹⁵. Na verdade, se o Estado passou a exercer uma atividade econômica e social com carácter *normal* e não em termos pontuais e limitados como acontecera antes da Grande Guerra, é evidente que o tributo não podia deixar de ser erigido em instrumento

⁹² Cf. NEUMARK, F. **Principios de la imposición**, pp. 62 e s que nos informa que a *regra de Edimburgo* foi formulada por James Mill, embora tradicionalmente seja atribuída ao seu filho J. Stuart Mill. Tal regra estimula que a imposição não deve modificar em nada a situação económico-financeira relativa (comparativa) dos contribuintes traduzida em uma forma de tributação que permita a um contribuinte que possui, por exemplo, renda maior do que outro, após o pagamento dos tributos, manter a mesma percentagem que possuía antes do recolhimento.

⁹³ J. B. SAY, *apud*. RICARDO, David, **Principios de Economía Política e da Tributação**, p. 278.

⁹⁴ De resto, a concepção liberal clássica do imposto havia sido precedida por teorias (mercantilismo e cameralismo) favoráveis ao intervencionismo estadual por via fiscal – W. KNIES, *apud* NABAIS, José Casalta, *Contratos Fiscais ...* p. 152.

⁹⁵ Segundo BALEEIRO, Aliomar, os progressos das ciências económicas, sobretudo depois do impulso que lhes imprimiu a teoria geral de Keynes, refletiram-se na política fiscal e esta, por sua vez, revolucionou a concepção da atividade financeira, segundo os preceitos dos financistas clássicos. (**Uma Introdução à Ciência das Finanças**, p. 23)

desta nova feição do Estado⁹⁶. E foi o que efetivamente aconteceu com o tributo, o qual, se bem que sempre tenha produzido efetivos efeitos extrafiscais (mesmo, portanto, quando ele se destinava exclusivamente ao financiamento das tarefas “clássicas” do Estado), vai ver agora a sua função (instrumental) profundamente alterada.

Com efeito, a atividade impositiva, vista no seu conjunto (sistema tributário), sofreu não só uma alteração quantitativa, pois a assunção por parte do Estado de mais tarefas implicou mais despesas e, conseqüentemente, mais tributos, mas também e, sobretudo, uma alteração qualitativa – os tributos perseguem direta e autonomamente as finalidades constitucionalmente assinaladas ao Estado. Ou seja, o tributo tornou-se o mais significativo instrumento de realização dos fins econômicos, sociais, culturais, etc., entregues ao Estado. De resto, os próprios fins de política econômica têm conteúdo fiscal, pois que apenas com o florescimento da economia no seu todo e nas suas componentes se preenche o pressuposto para o Estado obter as receitas fiscais necessárias ao financiamento das suas variadas, extensas e intensas tarefas.⁹⁷

Resta observar que, no tocante à neutralidade tributária, esta, transmuda-se e atualmente concretiza-se na forma de princípio constitucional que tem por escopo garantir a equilibrada concorrência entre as empresas; contrariar as formas de organização monopolistas e reprimir os abusos de posição dominante e outras práticas lesivas do interesse geral, fundamento que, no âmbito do direito Brasileiro, radica no resguardar a livre concorrência. Significa, pois, a neutralidade do Estado perante concorrentes que atuem, em igualdade de condições, no livre mercado. Em nome da finalidade de

⁹⁶“Ao invés das ‘finanças neutras’ da tradição, com seu código de omissão e parcimônia tão a gosto das opiniões individualistas, entendem hoje alguns que maiores benefícios a coletividade colherá de ‘finanças funcionais,’ isto é, a atividade financeira orientada no sentido de influir sobre a conjuntura econômica.” BALEEIRO, Aliomar, *Ibidem*, pag. 43

⁹⁷ Cfr. MURPHY, Liam e NAGEL, Thomas. (**O mito da Propriedade Os impostos e a justiça**, p. 5). Os autores asseveram que “nas economias capitalistas atuais, os impostos não são apenas um simples método de pagamento pelos serviços públicos e governamentais: são também o instrumento mais importante por meio do qual o sistema político põe em prática uma determinada concepção de justiça econômica ou distributiva.”

“assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social,⁹⁸” o Estado é obrigado a não privilegiar concorrentes.⁹⁹

Dessa forma, a neutralidade dos tributos em face da atividade econômica decorre, em especial, da proibição de tratamento desigual entre contribuintes – com as ressalvas constitucionalmente admitidas nos artigos 146, III, “d” e art. 146-A - e da exigência de respeito à sua capacidade contributiva. Afigura-se claro tratar-se de uma neutralidade em nada semelhante àquela velha neutralidade absoluta, à velha neutralidade fiscal das finanças liberais do século XIX, com base na qual estava excluída toda e qualquer atribuição de objetivos ou finalidades extrafiscais dos tributos.

No quadro das finanças funcionais que, pouco a pouco foi se impondo a partir do século XX, não se pode mais conceber qualquer retorno à neutralidade clássica. Daí que o conceito de tributo passa a ser compatível com finalidades extrafiscais, constituindo, estas, um fenômeno com o qual o mundo dos tributos passou a conviver. A par disso, tem o Estado, no quadro dos poderes de intervenção econômico-social, utilizado o tributo como indução, visando penalizar, beneficiar ou incentivar comportamentos econômicos e sociais, conquanto essas intervenções não se materializem em distorções significativas à equilibrada concorrência entre as empresas. Todo um amplo domínio que, como facilmente se compreenderá, não queremos nem podemos analisar aqui e agora.

2.3. Da colaboração à cooperação entre a Administração Tributária e os contribuintes.

Levando em consideração a dimensão do fenômeno fiscal nos países industrializados, expressa, sobretudo, no fato de os tributos abarcarem percentual elevado

⁹⁸ Constituição Federal, artigo 170, caput.

⁹⁹ Entretanto pautado pela dimensão social do Estado Democrático de Direito desenhado pela CFRB/88, cujo conteúdo do art. 3º. assume contornos amplos e se estende ao âmbito tributário, há previsão de edição de Lei complementar para definição de tratamento diferenciado e favorecido para microempresas e para as empresas de pequeno porte (art. 146, III, “d”), bem como a possibilidade de serem estabelecidos critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência.

do produto interno bruto, de marcarem toda a relação entre o cidadão e o Estado e de influenciarem de forma destacada e inteiramente a atividade econômica e social, não resta difícil compreender que, à semelhança do que sucedeu ao nível mais geral da ação econômica do Estado, aonde vem se institucionando a chamada “economia concertada,”¹⁰⁰ o desenvolvimento da colaboração se tenha instalado também na relação entre a Administração fiscal e os contribuintes.¹⁰¹

De fato, a extrema complexidade das relações jurídico-fiscais resultantes fundamentalmente da massificação das mesmas, bem patente nos milhões de cidadãos que têm de pagar tributos e de fazer as respectivas declarações,¹⁰² conduziram, por inelutáveis imperativos de ordem prática (por imperativo do princípio constitucional da

¹⁰⁰ Conceito que se impôs para descrever o que J.-K. Galbraith designou por “novo Estado industrial” (e que os autores de matriz marxista exprimem através da fórmula “capitalismo monopolista de Estado”), conceito que está em harmonia com o “Estado *partenaire*” e com o “imposto participação” – tais conceitos estão bem expostos em , MATINEZ, Jean-Caude, *Lê Statut du Contribuable*, I, p. 11 s. e 18 (*apud* NABAIS, José Casalta. **Contratos Fiscais (Reflexões acerca de sua Admissibilidade)**)

¹⁰¹ As expressões colaboração e cooperação representam, no nosso entender, fases de um processo evolutivo na seara das relações tributárias. Para além da colaboração que alguns entendem ser a expressão mais correta à vista de uma relação de carácter subordinado, vislumbra-se uma cooperação justificada pela complexidade das relações jurídico-fiscais a demandarem uma compreensão integrada (entre Fisco e contribuintes) desta realidade. As declarações que hoje são prestadas pelos contribuintes à Administração Tributária representam, indubitavelmente não apenas colaboração mas cooperação na formação do título executivo extrajudicial consubstanciado na Certidão de Dívida Ativa da União, conforme se verá adiante. É de referir, outrossim, que encontra-se em tramitação o Projeto de Lei relativo ao Código de defesa do contribuinte, no qual se evidencia uma participação do cidadão-contribuinte nos procedimentos tributários, correspondendo-lhe, por outro e com a mesma finalidade, um reforço às obrigações da administração tributária, tanto para conseguir uma maior celeridade em suas resoluções, quanto para completar as garantias existentes nos diferentes procedimentos que pratica. .

¹⁰² Cfe. NABAIS, Casalta que adverte no sentido de que a outrora simplicidade do sistema fiscal clássico, calcada, sobretudo, nos impostos analíticos, proporcionais e polarizados em manifestações simples da capacidade contributiva, avaliável quase sempre com recurso a métodos indiciários, tornou-se incompatível com a “fiscalidade contemporânea dos países desenvolvidos, altamente complexa, suporte de uma forte carga fiscal, baseada em impostos tendencialmente sintéticos, progressivos e que, para concretizar uma efectiva igualdade dos cidadãos, visa atingir as mais diversificadas e complexas manifestações da capacidade econômica em termos ‘reais’ ”. (**O Dever Fundamental de Pagar Impostos...** pag. 335)

praticabilidade),¹⁰³ à institucionalização e imposição de especiais formas de colaboração dos cidadãos contribuintes e terceiros na realização do interesse público da aplicação das normas tributárias, ou seja, da correcta percepção das receitas tributárias, institucionalização essa visível sobretudo numa figura jurídico-fiscal conhecida da generalidade dos sistemas fiscais dos países desenvolvidos: o autolançamento.¹⁰⁴

Para além de questionarmo-nos acerca da designação¹⁰⁵, da pertinência e contratação em face do Código Tributário Nacional, da natureza jurídica do autolançamento,¹⁰⁶ e dos conflitos gerados por tal procedimnto, importa trazer à baila o que tal figura significa como ponto de chegada de todo um processo evolutivo que, no

¹⁰³ A acentuada expressão da praticidade no âmbito tributário é, no dizer de Misabel Derzi, devida ao fato de que o direito tributário, como anteriormente referido, “enseja aplicação em massa de suas normas, a cargo da Administração, *ex officio* e de forma contínua ou fiscalização em massa da aplicação dessas normas (nas hipótesas de tributos lançados por homologação (DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Tratado de direito tributário contemporâneo – Dos Pincípios gerais de direito tributário**. RDtributário 83/26-72. São Paulo, Malheiros Editores). Para COSTA, Regina Helena, a praticidade do direito tributário configura-se em verdadeiro princípio e não em simples regra jurídica, porque “apresenta traços característicos daquela espécie normativa tais como: (i) contém elevado grau de generalidade e abstração, irradiando seus efeitos sobre múltiplas formas; (ii) contempla valor considerado fundamental para a sociedade, qual seja, a viabilização da adequada execução do ordenamento jurídico, no campo tributário”. (**Praticabilidade e justiça tributária – Exequibilidade de Lei tributária e direitos dos contribuintes**, . p. 92)

¹⁰⁴ Previsto no CTN, art. 150, como uma das modalidades de lançamento, o lançamento por homologação ou auto lançamento, é hoje o previsto pela lei para a generalidade dos tributos. XAVIER, ALBERTO. **Do lançamento no direito tributário brasileiro**, p. 72 e ss. dirige críticas contundentes à essa figura, afirmando que não há lugar a um verdadeiro lançamento na figura do “lançamento por homologação”, pois não há lançamento no “autolançamento” pretensamente efetuado pelo contribuinte, como pressuposto do pagamento, pois não existe um ato administrativo; não há lançamento na ‘homologação expressa’, pois esta não existe, apenas confirma a legalidade de um pagamento efetuado, a título de quitação; e não há lançamento na “homologação tácita”, que também não é ato administrativo, mas um simples silêncio ou inércia produtor de efeitos preclusivos.

¹⁰⁵ Conforme nota anterior, muitas são as críticas em relação à inadequação da figura do autolançamento com o que prediz o CTN acerca de ser o lançamento ato privativo da Administração Tributária. Ora tal conduta de antecipar, por previsão legal o pagamento do tributo (art. 150 CTN) é realizada não só pelo contribuinte mas também pelos terceiros que o retém na fonte, o que configuraria um heterolançamento. Pensamos, ainda, que, a cada dia, a realidade se impõe despartada do substrato dogmático. Um exemplo disso é a DCTF apresentada pelo contribuinte que não cumprida permite a inscrição imediata do débito em Dívida Ativa.

¹⁰⁶ Sobre a natureza da autolançamento, v. ALBERTO XAVIER, **Do lançamento no direito tributário brasileiro**, p. 77 e ss..

decurso de um século, passou, de um estágio em que era natural que o contribuinte assumisse uma atitude puramente passiva face às pretensões do Estado e pagasse os impostos se e nos limites em que ele era fixado por um ato de autoridade (ato autoritário = ato tributário), para um estágio em que predomina a idéia de que o contribuinte deve colaborar ativamente com a Administração Tributária na concretização dos objetivos assinalados à aplicação dos tributos. Nesse contexto, é o lançamento por homologação ou autolancamento a expressão máxima desta colaboração ativa uma vez que ela substitui em geral a emissão do correspondente ato autoritário de lançamento por ofício – este passa a ser meramente eventual.¹⁰⁷

Mas, embora a autolancamento configure-se na forma mais completa de colaboração entre os contribuintes, por a estes ser entregue praticamente todo o procedimento fiscal e a respectiva execução espontânea (pagamento espontâneo)¹⁰⁸, o certo é que essa colaboração conhece outras formas de manifestação em termos práticos muito relevantes como é, sem sombra de dúvida, a obrigação (hoje generalizada) de declaração.

Com efeito, no âmbito Federal, por exemplo a DCTF - Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais, é apresentada pelas pessoas jurídicas em geral inclusive as equiparadas, as imunes e as isentas, para prestar informações relativas aos valores devidos dos tributos e contribuições federais (débitos), e os respectivos valores de créditos vinculados (pagamento, parcelamento, compensação, etc.) no tocante aos vários tributos de competência da União.

Na atualidade a obrigação de prestar declaração tem se desdobrado numa constelação de obrigações acessórias cujo cumprimento se concretiza normalmente em fornecer à Administração fiscal todos os meios necessários ao controle da sinceridade das

¹⁰⁷ Segundo assevera QUEIROZ, Mary Elbe (**Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza: princípios, conceitos, regra-matriz de incidência, mínimo existencial, retenção na fonte, renda transnacional, lançamento, apreciações críticas.** Barueri, SP: Manole, 2004) “Na prática, o ato de lançamento do Fisco, atualmente, só ocorre na omissão ou inexatidão do sujeito passivo, na forma prescrita no artigo 149 do CTN. As autoridades administrativas somente agem a posteriori, em procedimentos de fiscalização, e quando constatado o descumprimento de qualquer dever imposto ao sujeito passivo “ A assertiva é válida para a generalidade dos tributos.

¹⁰⁸ Neste caso fica para a Administração Tributária, uma função de supervisão, cujo exercício se traduzirá numa evolução para uma função passiva, uma função vigilante do Estado NABAI, José Casalta. Por um Estado fiscal Suportável. Estudos de direitos Fiscais, p. 147.

próprias declarações.¹⁰⁹ Na verdade, uma tributação personalizada e orientada para as manifestações *reais* (e não normais ou presumidas) da capacidade contributiva – como o exige uma concepção material da justiça fiscal – tem conduzido a que as declarações do contribuinte (ou de terceiros) tenham adquirido uma importância extraordinária no procedimento tributário: é que, dada a (inevitável) tendência para uma fiscalização e controle cada vez menos efetivos (mais seletivos, portanto), imposta pela impraticabilidade de um controle específico de todas as declarações, estas constituem, frequentemente, na prática, a última palavra sobre o respectivo conteúdo. Isto é, a Administração Tributária ou não pratica qualquer ato tributário explícito (como acontece em geral nos casos de autolancamento) ou, praticando-o, serve-se de dados que normalmente não controla, presumindo-os corretos. Trata-se assim de uma colaboração que, em larga medida, substitui a ação tradicionalmente conferida à Administração.

Além desta colaboração que não sendo totalmente nova ganha atualmente uma especial importância pelo seu carácter generalizado à tributação dos rendimentos (e dado o peso que esta tributação atualmente detém nos países desenvolvidos), outras há a que convém aludir. Uma hipótese a mencionar, que é a relativa aos conselhos de contribuinte,¹¹⁰ órgão de julgamento constituído paritariamente por representantes do Fisco e dos contribuintes. Nas suas decisões há lugar a uma participação decisória ou vinculante. participação que, no segundo caso, se apresenta mesmo como um verdadeiro caso de decisão conjunta ou por acordo. Também nestas, como em geral nas diversas formas de

¹⁰⁹ Impressiona o relevo que se atribuiu às declarações que passaram a figurar como verdadeiros autolancamentos. Nesse sentido já se encontra pacificada a jurisprudência no seio do STJ, conforme se infere da ementa: **TRIBUTÁRIO E CONSTITUCIONAL. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. ENTREGA DE DECLARAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES E TRIBUTOS FEDERAIS - DCTF. NÃO-PAGAMENTO. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. AGRAVO DESPROVIDO.** 1. Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, como é o caso dos autos, em que a responsabilidade de apuração e recolhimento é transferida ao contribuinte, a Declaração de Contribuições e Tributos Federais (**DCTF**) afasta a obrigatoriedade da constituição formal do débito e habilita o Fisco, no caso de não-recolhimento, a promover a inscrição em dívida ativa e a cobrança dos tributos, independentemente de procedimento administrativo ou de notificação. 2. Agravo regimental desprovido. (AgRg no REsp 956163 / RS Primeira Turma, DJe 04/12/2008)

¹¹⁰ No âmbito dos tributos administrados pela Receita Federal, os recursos são julgados por órgãos administrativos de função exclusivamente julgadora denominados de Conselhos de contribuintes, que são integrados paritariamente por especialistas em assuntos tributários, entre representantes da Fazenda Pública (Auditores-fiscais) e representantes dos contribuintes (indicados por entidades de classe de nível nacional)

participação administrativa,¹¹¹ há uma colaboração entre a Administração fiscal e o contribuinte, embora, ao contrário do que se viu há pouco, seja uma colaboração estabelecida a favor do contribuinte e que não constitui um dever acessório da obrigação fiscal. Em qualquer das formas, porém, se verifica uma atenuação do aspecto autoritário do procedimento (ou mesmo do ato) tributário.

Ainda de referir, a este propósito, são as consultas vinculantes, sejam relativas a fatos tributários atuais (a decorrerem ou já decorridos) – consoante previsto no art 48 da Lei 9430/96¹¹². Também aqui temos uma expressão importante da colaboração entre a Administração Tributária e os contribuintes, uma colaboração voluntária e estabelecida fundamentalmente no interesse dos contribuintes – daí que o direito de consulta seja considerado uma garantia destes. Na base do reconhecimento mais ou menos generalizado deste tipo de instituição fiscal está a complexidade e variedade das normas tributárias impostas pela realidade do nosso tempo.

Para além das formas de participação e colaboração entre Administração Tributária e contribuintes acima referenciadas tem-se buscado a colaboração e cooperação também dos cidadãos, contribuintes indiretos, inserindo-os na própria atividade de fiscalização, através

¹¹¹ As outras formas de participação administrativa são a participação consultiva que traduz fundamentalmente o direito de ser ouvido nos procedimentos administrativos (se é individual) ou a idéia de concentração (se é coletiva), e a participação dita autônoma que consubstancia uma (verdadeira) transferência de atribuições, é expressão do princípio da descentralização administrativa (que tempera o princípio democrático do poder da maioria nacional através do princípio democrático aplicado ao poder das “maiorias locais”) e não exprime verdadeiramente o princípio da participação – cfr. BARBOSA DE MELO, *Ibidem*, p. 54 ss.; GOMES CANOTILHO, *Ibidem*, e ESTEVES DE OLIVEIRA, *Direito Administrativo*, p. 178 ss. A participação (individual ou colectiva) dos interessados nos procedimentos (administrativos) que lhe digam respeito – de resto como a participação na função legislativa ou na função judicial – configura assim uma correcção ou “temperamento” da democracia representativa: neste sentido se esgota a idéia de “democracia participativa” a que se refere o art. 2.º da Constituição, a qual vai assegurar aos cidadãos (e organizações sociais em que se integram) uma participação no momento das tomadas de decisão pelas instâncias do poder, participação esta que complementa (mas não substitui) a participação eleitoral.

¹¹² **Art. 48.** No âmbito da Secretaria da Receita Federal, os processos administrativos de consulta serão solucionados em instância única.

de programas como o “ Nota Fiscal Paulista”¹¹³ que devolve 30% do ICMS efetivamente recolhido pelo estabelecimento a seus consumidores. Ele é um incentivo para que os cidadãos que adquirem mercadorias exijam do estabelecimento comercial o documento fiscal. Os consumidores que informarem o seu CPF ou CNPJ no momento da compra poderão escolher como receber os créditos e ainda concorrerão a prêmios em dinheiro.

Emerge deste contexto que a Administração Tributária deixou de ser aplicadora isolada das normas de imposição ou de tributação, para passar a ser fundamentalmente fiscalizadora do cumprimento dessas normas por parte dos particulares, sobre os quais impendem as mais diversas obrigações principais e acessórias. Por outro, também esta última (atividade fiscalizatória da Administração Tributária) abre-se à participação do contribuinte, através de programas como o referido o da Nota Fiscal Paulista acima referenciado

¹¹³ Lei 12.685 de 28 agosto/2007 que em seu artigo primeiro estabelece: Artigo 1º - Fica instituído o Programa de Estímulo à Cidadania Fiscal do Estado de São Paulo, com o objetivo de incentivar os adquirentes de mercadorias, bens e serviços de transporte interestadual e intermunicipal a exigir do fornecedor a entrega de documento fiscal hábil.

3. Técnicas consensuais como medidas alternativas para a resolução dos conflitos entre Administração e contribuintes.

3.1 Atuais formas alternativas de prevenção e resolução de conflitos em matéria tributária. 3.2 Os parcelamentos: sua natureza transacional e proliferação em face da ausência de uma lei geral de transação no âmbito federal. 3.3 Propostas de medidas alternativas para resolução de controvérsias no âmbito tributário. 3.3.1 Transação extrajudicial como alternativa de resolução de conflitos em matéria tributária. 3.3.2 Arbitragem como alternativa de resolução preventiva dos conflitos no campo tributário. 3.3.3 Conciliação judicial de conflitos formalizados em matéria tributária.

A praticidade e economicidade, por um lado, bem como, a busca de maior consentimento do contribuinte com a conseqüente atenuação da elevada conflituosidade na solução das controvérsias tributárias, por outro, conduzem o direito tributário formal na direção de encontrar soluções que possibilitem o traçado de alternativas que conduzam a um maior equilíbrio das partes na relação jurídico-tributária.

Nos últimos tempos, foram habilitados diversos procedimentos para conferir maior participação aos administrados na gestão tributária, potencializando a aplicação das leis (lançamentos por homologação, recurso às presunções, pautas de valores, diferimentos, regimes de retenção na fonte, substituição tributária etc.). Houve, outrossim, a criação de tributos mais práticos, como o SIMPLES, a utilização da *Internet* para a entrega de declarações, para a busca a processos administrativos e até para efetuar consultas, bem como redução de burocracias na área aduaneira. Igualmente, ampliaram-se as possibilidades de prevenir e solucionar extrajudicialmente conflitos entre a Administração e os contribuintes através dos institutos da compensação, moratória, anistias e parcelamento, dentre outros.

O presente capítulo traz uma visão do repertório das modalidades preventivas de resolução de conflitos tributários, fixando-se, entretanto, em razão da delimitação do tema sob estudo, naquelas cujo componente principal é o acordo de vontades.¹¹⁴

3.1 Formas alternativas de prevenção e resolução de conflitos em matéria tributária

Como aludido anteriormente, os conflitos em matéria tributária decorrem das obrigações geradas por ocasião da aplicação das normas tributárias. É possível incluir nesse rol: os atos denegatórios de solicitação à restituição ou compensação de tributo; o reconhecimento de benefícios, medidas exoneratórias ou de pedidos de parcelamentos; respostas insuficientes expedidas ao final do procedimento de consulta e, com maior evidência, para os atos administrativos de lançamento e autos de infração, impostos pela Administração Tributária..

A cobrança de tributos, na atualidade, justifica-se como relação jurídica entabulada a partir de categorias do direito constitucional, estando subordinados os seus partícipes, Estado e contribuintes à demarcação dos limites do poder e exercício dos direitos correlatos. É o retrato, pois, no moderno Estado Fiscal, da relação entre liberdade e tributo, como nos diz Ricardo Lobo Torres.¹¹⁵

Está superada, pois, a idéia que vicejava na fase do Estado Patrimonialista, quando o tributo era “imposto” como espécie de relação de poder entre “dominante” e “dominados”, visando à formação do patrimônio daquele; como também de fases

¹¹⁴ Entre tais, se incluem para fins desse estudo, além da transação que é modalidade de autocomposição (cfe. CINTRA, Antônio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Candido Rangel. **Teoria Geral do Processo**. 18. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, pp. 22-23) também a conciliação e a arbitragem que, embora sejam inseridas na categoria de heterocomposição, não se apresentam como instrumento puro deste. Com efeito, tratando-se de litígio que verse apenas sobre uma crise de certeza, uma dúvida quanto a uma relação jurídica, poderá ser dito que a conciliação e arbitragem serão mecanismos de heterocomposição na medida em que alguém alheio às partes envolvidas no conflito decide e declara a situação. Mas, indiretamente, esta solução foi baseada numa autocomposição preestabelecida, ou concordância entre as partes no sentido de submeter o conflito, ou a questão, a um conciliador ou a árbitro.

¹¹⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário** (os direitos humanos e tributação). Rio de Janeiro: Renovar, 1999. v. 3, p. 1-35

embrionárias do Estado Fiscal, quando a relação tributária quedava-se subjugada à idéia de poder de império do Estado, aos princípios gerais do direito privado, com a chamada “causa impositiones” (B. Griziotti) ou mesmo aos princípios de direito administrativo, calcadas nas idéias de potestade normativa e potestade impositiva (G. B. Micheli), na sua fase tardia. Em vista disso, nos tempos correntes, o processo tributário corrobora o exercício da igualdade perante a “lei” e a “jurisdição”, como modo de atuação do poder e resolução de conflitos, respectivamente. Eis a expressão máxima do conceito de Estado Democrático de Direito, em regime republicano de governo.¹¹⁶

A *legalidade* racionaliza o poder, segundo as garantias ofertadas pelo Estado Democrático de Direito. Contudo, direitos e garantias fundamentais limitam o poder de tributar do Estado, prestando-se, para sua concretização, a idéia de *due process of Law*. A dispersão de poder entre *competências de autoridades* previamente constituídas, diluindo qualquer hipótese de concentração de poder, bem como a *procedimentalização*, enquanto instrumento de controle das suas várias fases, para legitimar a atuação de qualquer autoridade, é uma conquista de suma importância (*procedural due process*) e que se projeta para a garantia dos direitos de liberdade e propriedade em matéria tributária, mormente na resolução de conflitos de interesses. Eis a substância formal da validade dos atos jurídicos, no Estado de Direito.

Tomando o conceito de *jurisdição* em sentido amplo, a cidadania fiscal resta protegida pelos processos administrativos e judicial,¹¹⁷ como meios de prestação jurisdicional, visto o processo como mecanismos de tutela a um direito material e instrumento de solução de controvérsias, que se constitui a partir da formalização da lide, pela resistência seja do contribuinte em relação ao cumprimento da prestação tributária, seja em relação ao Fisco no tocante a alguma pretensão do contribuinte fundada em direitos garantidos pelo ordenamento jurídico.

¹¹⁶ Cfe. art. 1º da CF/88.

¹¹⁷ A CFRFB/88 estabelece: no artigo 5º e incisos LV e LXXXVIII:

“Art. 5º. (...)

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

LXXXVIII a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação.”

Para atender a tais fundamentos, a Constituição garante, como lembra James Marins,¹¹⁸ *princípios materiais*, que são os que se aplicam às relações de direito tributário, *princípios formais*, próprios da atuação da Administração Pública, como os que se encontram no art. 37 da CF, bem como *princípios processuais* típicos, todos aptos para a ordenação das relações tributárias legítimas e amparadas em bom espírito democrático e republicano. E como o princípio do federalismo orienta a organização político-administrativa brasileira, esses aspectos desdobram-se pelas pessoas políticas que compõem a ordem jurídica brasileira: União, Estado, Distrito Federal e Municípios. São os princípios fundamentais (democracia, federalismo, república e direitos e garantias fundamentais), amparados por cláusula pétrea, em decorrência da rigidez constitucional (art. 60, § 4º, da CF), os vetores assinalados que se propõem como proteção aos direitos e garantias dos cidadãos-contribuintes. São princípios que veiculam valores sobranceiros da ordem constitucional brasileira, como bem salienta Paulo de Barros Carvalho¹¹⁹

Apesar desse plexo de valores e limites objetivos, os problemas decorrentes dos atos de resoluções de conflitos em matéria tributária não cessam de crescer. Surgem, tanto pela complexidade das relações e regras tributárias quanto pelos próprios procedimentos adotados para alcançar essa finalidade pacificadora. Junto a esses motivos, a indeterminação da lei coloca o ente público numa posição de superioridade em relação ao contribuinte, uma vez que é de responsabilidade daquele sua concretização. Diante da aparente impossibilidade de inverter tal tendência, vislumbra-se o restabelecimento do equilíbrio da citada relação, através da intervenção direta do cidadão.

Sabe-se que o passivo tributário, no Brasil, é altíssimo. Somente no âmbito dos tributos federais o estoque da dívida ativa da União, incluída a da Previdência Social, já alcança a cifra de R\$ 600 bilhões de reais e, desde que incorporado o que se encontra em litígio administrativo, chega-se à impressionante cifra de 900 bilhões de reais.¹²⁰

¹¹⁸ Cfe. MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro** (administrativo e judicial). 4. Ed. São Paulo: Dialética, 2005. p. 84-92.

¹¹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 14ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 113

¹²⁰ Segundo estudo desenvolvido pelo Centro Brasileiro de Estudos e Pesquisas Judiciais – CEBEPEJ e patrocinado pela secretaria de Reforma do Judiciário do Ministério da Justiça,

Em decorrência, algumas alternativas são importantes de serem refletidas. Para tal, importa ter presente que a Justiça tem por objetivo solucionar, resolver conflitos. O que apenas será viável se o número litígios a que a ordem jurídica dá origem for compatível com a capacidade de resposta do sistema para a sua solução. É indubitável que o melhor sistema de justiça não é tanto o que tem uma grande capacidade para solucionar litígios, um objetivo que se apresenta bastante difícil de alcançar mesmo por parte de países muito ricos, mas aquele que tem uma grande capacidade de prevenir ou evitar litígios, desincentivando-os.¹²¹ Ou seja, em termos rigorosos, capacidade real, e não apenas capacidade virtual, para solucionar em termos amplos os litígios.

É uma missão que, naturalmente, tem muitos atores, entre os quais, o legislador, com um papel decisivo. Não apenas o legislador do direito substantivo cujas soluções não podem ser desenhadas sem terem presente essa preocupação, é certo que também a legislação processual desempenha um importante papel nesse domínio, não podendo, por conseguinte, alhearse do problema. Na verdade, o legislador, qualquer legislador, deveria, hoje em dia, permanentemente realizar um teste através do qual avaliar os impactos, sobretudo económicos, que as soluções legais propostas podem desencadear.¹²² Uma avaliação que, em domínios como o aqui presente, o qual diz respeito ao processo tributário, não poderá deixar de ser perspectivado e analisado tendo em conta os volumes de litigação que poderá ocasionar.¹²³

o número de execuções fiscais equivale a mais de 50% dos processos judiciais em curso no âmbito do Poder Judiciário. No caso da Justiça Federal, esta proporção é de 36,8%. O relatório “Justiça em Números”, divulgado pelo Conselho Nacional de Justiça, no ano de 2005, alertou, por sua vez, que a taxa média de encerramento de controvérsias em relação às novas execuções fiscais ajuizadas, não chega a 50%, acarretando um crescimento de 15% do estoque de ações em tramitação na 1ª. Instância da Justiça Federal. O valor final aponta para uma taxa de congestionamento médio de 80%, nos julgamentos em 1ª. Instância (Cfe. Ministério da Justiça. **Estudo sobre execuções fiscais no Brasil**. Primeira Edição. Impresso pela Ideal Gráfica e editora Ltda, 2007, p. 25).

¹²¹ Não nos podemos esquecer que o melhor litígio é o que não chega a existir, valendo aqui, a seu modo, a velha regra da sabedoria popular que vale mais prevenir do que remediar

¹²² Uma avaliação que, sobretudo no mundo anglo-saxónico, desde há muito se tornou prática corrente, mesmo antes da doutrina da “análise económica do direito” a ter vindo, naturalmente, a favorecer. A esse respeito ver, MORAIS, CARLOS DA COSTA. Sistema de avaliação do impacto das normas jurídicas, *in* legislação. **Cadernos de Ciência da Legislação**, 32, outubro-dezembro de 2002, p. 39 e ss.

¹²³ Para uma análise interessante e esclarecedora em termos de custos-benefícios da litigação, que o legislador em geral e o legislador processual em particular não pode, de todo, ignorar, sob pena de fazer

Nessa direção, propõe Ricardo Lobo Torres, a criação de um “ombudsman” fiscal, com competência preventiva, de defesa prévia, antes da própria edição das leis tributárias, e reflexão sobre as condutas vigentes.¹²⁴ Para além disso, afigura-se necessário refletir sobre a introdução de medidas alternativas às modalidades ordinárias de decisão de conflitos, como a transação e a arbitragem em matéria tributária.

Diversos países alcançaram bons êxitos na redução dos seus passivos tributários, acomodando os princípios de indisponibilidade do patrimônio público e segurança jurídica com aqueles da eficiência e simplificação fiscal.

O direito tributário brasileiro contempla diversos mecanismos de prevenção de conflitos, postos em execução e operando com relativo êxito, como são os institutos da denúncia espontânea, da compensação, da anistia ou da moratória, exemplos que, a nosso juízo, são modalidades unilaterais de prevenção e resolução dos conflitos tributários, à vista de não pressuporem concessões mútuas, mas tão somente dependerem de um atuar do interessado para fins de utilizar-se do instituto.

Por outro lado, há de se destacar a inserção no nosso ordenamento jurídico dos parcelamentos, estes, configurados como transação já que correspondem a uma composição que fazem as partes, nos termos expostos pela lei, mediante concessões recíprocas relativamente ao cumprimento da prestação tributária.

Com relação aos regimes unilaterais, muito embora não sejam objeto do presente estudo, procurar-se-á alinhar algumas idéias relativamente a alguns deles. Dentre tais, tem relevo o instituto da denúncia espontânea na medida em que estimula o contribuinte infrator a colocar-se em situação de regularidade, resgatando as pendências deixadas e ainda desconhecidas por parte do Fisco, com o que este recebe o que lhe deveria ter sido pago e cuja satisfação, não fosse a iniciativa do contribuinte, talvez jamais ocorresse.¹²⁵

reformas inteiramente desfasadas da realidade e, por conseguinte, totalmente inexecutáveis, ver PATRÍCIO, MIGUELCARLOS TEIXEIRA. *A Análise Económica da Litigação*, Almedina, Coimbra, 2005.

¹²⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **Processo administrativo tributário fiscal: caminhos para o seu desenvolvimento**. Re vista Dialética de direito Tributário, São Paulo, n. 46, pp. 78-87, 1999.

¹²⁵ Artigo 138 do Código Tributário Nacional, que assim dispõe: “A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração. Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.”

Assim, pela denúncia espontânea, o contribuinte pode evitar a aplicação de multas decorrentes do descumprimento de obrigação tributária patrimonial, admitindo-se apenas incidência dos juros moratórios e atualização monetária, ambos despidos de natureza sancionatória. Além disso, evita os efeitos penais da conduta omissiva, tendo em vista o teor do art. 34 da Lei nº 9.249/95, segundo o qual: “Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965” (crimes contra a ordem tributária e de sonegação fiscal), “quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia”.

O regime de denúncia espontânea, contudo, somente aperfeiçoa-se quando praticado antes de qualquer *procedimento administrativo* ou *medida de fiscalização*. Salvo no caso dos tributos federais, lançados por homologação, declarados pelo contribuinte, mas ainda não pagos, hipótese em que se aplica o regime do art. 47, da Lei nº 9430/96.¹²⁶

Na seqüência, como espécie das medidas unilaterais de prevenção de conflitos, encontra-se também o instituto da compensação tributária, espécie do gênero compensação – categoria geral de direito –, pertinente à extinção das exações fiscais por meio do pagamento indireto, inspirada pelos princípios da supremacia da constituição, da segurança jurídica, da legalidade, da moralidade administrativa, da responsabilidade estatal, da justiça fiscal, vetores que repelem o dolo consubstanciado no recebimento de créditos, enquanto não pagos os correspondentes débitos entre os mesmos sujeitos. É alternativa que indubiosamente afasta muitas pendências judiciais vinculadas ao reconhecimento do direito de crédito, ao por em execução regra que já constava do Código Tributário desde a sua edição original, precisamente nos art. 156, II, e 170, como modalidade extintiva do crédito tributário.¹²⁷

¹²⁶ Dispõe o art. 47 da Lei 9430/96 que “a pessoa física ou jurídica submetida a ação fiscal por parte da Secretaria da Receita Federal poderá pagar, até o vigésimo dia subsequente à data de recebimento do termo de início de fiscalização, os tributos e contribuições já declarados, de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável, com os acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo”.

¹²⁷ O art. 170 do CTN estabelece que “a lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública”.

Atualmente o instituto da compensação no âmbito dos tributos federais é disciplinada pelos artigos 73 e 74 da Lei 9430/96, com a nova redação conferida ao art. 74 pelo art. 49 da Lei 10.637/2002.¹²⁸

De outro lado a anistia e a remissão se prestam também como instrumento de prevenção de conflitos tributários e se diferenciam à vista de que a anistia implica no perdão concernente à infração cometida e ainda não descoberta, isto é, não punida com a sanção pecuniária. Já pela remissão extingue-se o crédito correspondente à penalidades pecuniária já aplicada.

Também a moratória é instituto calcado em ato unilateral de alargamento dos prazos para o cumprimento da obrigação tributária não se confundindo com o parcelamento que impõe concessões mútuas, correspondendo, como anteriormente destacado a uma transação. Com efeito, no que pesem as opiniões em contrário, o próprio Código Tributário Nacional, põe em evidência a distinção entre os institutos, ao afirmar que se aplicam subsidiariamente, ao parcelamento, regulado no art. 155-A do CTN, as disposições relativas à moratória.¹²⁹

3.2 Os parcelamentos: sua natureza transacional e proliferação.

Os parcelamentos, a partir do final da década de noventa, começaram a ser introduzidos no ordenamento jurídico tributário nacional, inicialmente como programa destinado a viabilizar empresas com dívida tributária como foi o caso, no âmbito federal,

¹²⁸ Art. 73. Para efeito do disposto no art. 7º do Decreto-lei nº 2.287, de 23 de julho de 1986, a utilização dos créditos do contribuinte e a quitação de seus débitos serão efetuados em procedimentos internos à Secretaria da Receita Federal, observado o seguinte:

I - o valor bruto da restituição ou ressarcimento será debitado à conta do tributo ou da contribuição a que se referir;

II - a parcela utilizada para quitação de débitos do contribuinte ou responsável será creditada à conta do respectivo tributo ou da respectiva contribuição.

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.**(Redação dada pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)**

¹²⁹ Art. 155-A. O parcelamento será concedido na forma e condição estabelecidas em lei específica.(...)

§ 2º. Aplicam-se, subsidiariamente, ao parcelamento as disposições desta Lei, relativas à moratória(...).”

do Programa de Recuperação Fiscal – REFIS , instituído pela Lei 9.964/2000, seguindo-se a partir de então, quase que anualmente, a instituição de parcelamentos específicos e casuísticos que passaram a ser concedidos para atender a pressões de determinados seguimentos organizados da sociedade.¹³⁰ É de notar que nesse compasso, embora sirvam como prevenção na resolução dos conflitos no campo da tributação, não se prestam, por outro lado ao desístimulo da litigação, na medida em que uma demanda judicial de repercussão econômica relevante que por anos se desenrola nos tribunais, ao fim, caso seja vencedora a Fazenda Pública, há sempre a possibilidade de criação de mais um parcelamento específico com o intuito de atender aos interesses de última hora dos sucumbentes. Resta claro que parcelamentos concedidos nesses moldes terminam, ao invés de prevenir e solucionar litígios, por estimulá-los na medida em que os contribuintes preferirão ingressar em juízo, na quase certeza que após o longo período de tramitação da demanda, haverão de ser, caso sucumbentes, agraciados com um parcelamento casuístico. O resultado é a criação de mais uma lei que em sobreposição a outras vai atribuindo mais complexidade ao sistema tributário nacional.

A natureza transacional dos parcelamentos tem sido objeto de divergências no âmbito da doutrina e jurisprudência. Nesse passo convém analisar o instituto da transação para verificar a subsunção do instituto do parcelamento a essa categoria.

Transacionar nada mais é do que o ato de transigir, que por sua vez significa fazer concessões, acordar, ajustar. Na transação, dois ou mais sujeitos de direito estipulam regras em comum acordo, para dirimir um determinado conflito de interesses, através de concessões recíprocas.

Silvio Rodrigues¹³¹ bem definiu o instituto jurídico da transação, como sendo,

o negócio bilateral pelo qual as partes previnem ou extinguem relações jurídicas duvidosas ou litigiosas, por meio de concessões recíprocas, ou ainda em troca de determinadas vantagens pecuniárias. É a composição a que recorrem as partes para evitar os riscos da demanda ou para liquidar pleitos em que se encontram envolvidas; de forma que, receosas de tudo perder ou das delongas

¹³⁰ Hoje há um repertório deles: Parcelamento Geral, Simplificado, PAES, PAEX, Ensino Superior, Timemania, REFIS, Simples, Simples nacional .

da lide, decidem abrir mão, reciprocamente, de algumas vantagens potenciais, em troca da tranqüilidade que não têm.

É o que se depreende do art. 840 do Código Civil: "É lícito aos interessados prevenirem ou terminarem o litígio mediante concessões mútuas".

No Direito Tributário não é diferente. Afirma o professor Paulo de Barros Carvalho que a transação é o "instituto mediante o qual, por concessões mútuas, credor e devedor põem fim ao litígio, extinguindo a relação jurídica".

Hugo de Brito Machado da mesma forma pontifica que transação é acordo, em que as partes cedem algo do que entendem ser o seu direito (pretensão), para resolverem litígio, ou mesmo preveni-lo.¹³²

Os artigos 109 e 110 do CTN¹³³ evidenciam os balizamentos para a utilização dos institutos do direito privado nos domínios tributários. No tocante ao art. 109, este fornece de forma geral e sintética, a diretriz para extremar-se a fronteira entre direito privado e o direito tributário, resguardando a autonomia deste. A par disso leciona Aliomar Baleeiro:

“ O legislador reconhece o império das normas de Direito civil e comercial quanto à definição, conteúdo e alcance dos institutos, conceitos e formas consagradas no campo desses dois ramos jurídicos, opulentados por 20 séculos de lenta estratificação. A prescrição, a quitação etc. conservam no Direito financeiro, quando neste não houver norma expressa em contrário, a mesma

¹³² Cf.: MACHADO, Hugo de Brito, **Curso de direito tributário**, São Paulo, Malheiros, 2001, pp. 174-175.

¹³³“Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários. Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”

conceituação clássica do Direito comum. O mesmo ocorre em relação aos contratos e às obrigações em geral.”¹³⁴

Contudo, reconhecendo tais conceitos e formas, é possível atribuir-lhes expressamente efeitos diversos do ponto de vista tributário.¹³⁵

A combinação do art. 109 com o art. 110 do Código Tributário Nacional sinaliza no sentido da prevalência do direito privado quanto à definição, conteúdo e alcance dos institutos, conceitos e formas daquele direito, quando utilizados pela constituição Federal, pelas dos Estados ou pelas Leis Orgânicas do DF e dos Municípios.

Em consonância com os dispositivos acima referenciados, a transação, no que tange às relações jurídicas tributárias, deverá pois, ter preservada a modelagem conferida pelo direito privado, podendo, entretanto, a lei atribuir-lhe expressamente efeitos diversos do ponto de vista tributário. Em face do primado da indisponibilidade do tributo, necessitará de previsão normativa para que o Estado, enquanto credor na obrigação tributária, possa fazer concessões, juntamente com o sujeito passivo, característica primordial para identificação do instituto da transação.

A esse respeito, leciona Paulo de Barros Carvalho que o regime de concessões recíprocas atinente ao instituto da transação deve observar os "rigorosos termos em que a lei dispuser, novamente em homenagem ao princípio da indisponibilidade do interesse público".

Induvisosamente, os parcelamentos introduzidos nos últimos tempos nos domínios tributários, trouxeram para o ordenamento jurídico norma que autoriza o Estado a transacionar, nos termos que especifica. Ao realizar o fato descrito no antecedente dessa norma, o sujeito passivo da obrigação tributária que deixou de ser cumprida faz algumas concessões, assim como o Estado.

¹³⁴ Cfe. BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Atualizada por Misabel Abreu Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 685.

¹³⁵ BALEEIRO, Aliomar. Op. Cit, p. 685

É nítido o aparecimento do instituto da transação, quando da incidência dessas normas autorizadoras, uma vez que na relação jurídica que nasce da sua aplicação, é possível destacar as seguintes características: i) as partes fazem concessões mútuas; ii) com a finalidade de evitar riscos de uma demanda ou eliminar pleitos que se encontram envolvidos; e iii) objetivo de solucionar um litígio, derivado de uma relação jurídica que foi descumprida.

A transação, aqui, ocorre em forma de flexibilização do pagamento da dívida, objeto da obrigação tributária que deixou de ser cumprida. A concessão de parcelamento pelo Estado, por meio de lei, objetivando o recebimento dos valores devidos, é uma das formas de concessão que uma das partes, na celebração de transação, pode realizar. E, é isso que o Estado faz, quando da incidência da norma que autorizativa dessa transação específica.

Pelo lado do sujeito passivo que deixou de cumprir com a obrigação de levar dinheiro aos cofres públicos, em decorrência de uma relação jurídica tributária, também há algumas concessões, tal como a de requerer a desistência de qualquer lide que envolva os débitos que se pretende transacionar.

Há uma discussão que tem tomado corpo no sentido de que o parcelamento se afasta da transação, sobretudo, em razão de que ele seria apenas modalidade de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, não o extinguindo como prevê o art. 171, *in fine* do CTN. Com efeito, se os mesmos possuem natureza de transação, como compatibilizá-los com a previsão de modalidade de extinção do crédito tributário para a transação prevista no art. 156, III e a dicção do art. 155-A, ambos do CTN?

Dispõe o art. 171 do CTN, que "a lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e conseqüente extinção de crédito tributário". Para a doutrina a palavra determinação é fruto de um erro gráfico e deve ser lida como terminação.

Não é de hoje que se observa atecnia nos textos de direito positivo. Sabe-se que o Poder Legislativo possui uma formação heterogênea. Lá existem médicos, advogados, economistas, engenheiros, enfermeiros e, até mesmo, pessoas que não possuem formação acadêmica. Essa heterogeneidade do Poder Legislativo, pode ser percebida na falta de técnica com que os textos legais são construídos, o que é observado nos textos que ingressam no ordenamento jurídico.

A par disso, o intérprete do direito deve analisar os enunciados prescritivos com o máximo de rigor científico, observando o sistema do direito positivo como um todo. É dever do operador do direito, como técnico que é tratar de criar interpretações que sejam condizentes com todo o ordenamento, com o fim de tentar expurgar as ambigüidades e contradições, características do texto do direito positivo.

No caso dos parcelamentos não há óbice em compreendê-los como transações específicas que põem termo aos litígios e extinguem o crédito tributário, nos termos estabelecido pelo código Tributário Nacional. Tal afirmação, todavia, comporta algumas considerações.

Um primeiro ponto, a terminação de litígio como se passou a entedder, tem conduzido a doutrina no sentido de verificar o momento de instauração do litígio.¹³⁶

Em relação ao instituto como extintivo do crédito tributário, a dicções do art. 156, combinada com a do art. 171 do CTN são claras nesse sentido, a despeito da doutrina e jurisprudência não terem ainda vislumbrado solução para o impasse. Tal impasse decorre da não percepção da natureza contratual da transação que como negócio jurídico que é, admite a condição resolutiva ou suspensiva a que fazem referência, não só Código

¹³⁶ Cfe. MACHADO, Hugo de Brito. **A transação no direito tributário**. Revista Dialética de Direito Tributário no. 75p. 61. Para o autor, a transação no direito tributário só será possível após a instauração do litígio, não havendo que se exigir, entretanto, sua caracterização pela propositura de ação judicial, bastando a impugnação, pelo sujeito passivo da obrigação tributária, de um auto de infração contra ele lavrado.

Tributário Nacional, em alguns de seus dispositivos, como a legislação tributária extravagante.¹³⁷

Com efeito, chama-se condição a clausula acessória, que subordina a eficácia do ato jurídico a um acontecimento futuro e incerto.¹³⁸ Nesse sentido preleciona Caio Mário:

“O ato condicional tem, pois, toda a aparência de ato puro, mas subordina-se ao evento, que atingirá a produção de seus efeitos plenos, seja no tocante à aquisição do direito (suspensiva), seja no que diz respeito à sua perda (resolutiva). Enquanto pendente a condição, reina incerteza sobre a sorte do ato, ou provisoriedade quanto aos seus resultados.”¹³⁹

Quando a eficácia do ato depende de condição suspensiva, a autolimitação da vontade trabalha no rumo de estatuir a inoperância volitiva, até que o acontecimento se realize. Enquanto não se verifica, não se adquire o direito a que o ato visa. (Código Civil, art. 125).¹⁴⁰ “Inábil a gerar os seus naturais efeitos, o ato sob condição suspensiva está, entretanto, formado e a relação jurídica está criada.”¹⁴¹

¹³⁷ Ver art. 116 e 150 do CTN. O art. Art. 74. da Lei 9430/96 preceve: “ O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão (...)§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação”

¹³⁸ Cfe. Art. 121 do Código Civi: “Considera-se condição a cláusula que, derivando-se exclusivamente da vontade das partes, subordina o efeito do negócio jurídico a evento futuro e incerto.

¹³⁹ Cfe. PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil**. Rio de Janeiro: Forense, 1980, p. 484

¹⁴⁰ “Art. 125. Subordinando-se a eficácia do negócio jurídico à condição suspensiva, enquanto esta se não verificar, não se terá adquirido o direito a que ele visa”

¹⁴¹ Cfe. PEREIRA, Caio Mário da Silva. Op. cit, p. 488.

Assim é que os parcelamentos, em razão de serem transações sob condição suspensiva, embora formada a relação jurídica extintiva da obrigação tributária, nos termos do art. 156, III do CTN, sua eficácia fica na dependência de que o acontecimento se realize, *in casu*, o pagamento final. Insuscetível, embora, de promanar efeitos extintivos, o parcelamento permite, desde logo, a adoção de medidas destinadas impedir a cobrança do crédito tributário objeto do mesmo, na medida em que constitui uma das modalidades de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, nos termos do art. 156, VI.

O que extingue o crédito tributário, portanto, discordando-se aqui da doutrina prevalecente, é sim a celebração da transação, sob condição suspensiva do pagamento definitivo dos valores devidos pelo sujeito passivo da relação jurídica tributária. A desconsideração, portanto, da existência de cláusula suspensiva nos parcelamentos leva a uma interpretação equivocada do instituto, impossível de compatibilizá-lo com sua disciplina no Código tributário Nacional.

Não obstante as vantagens patrocinadas por essas medidas, os resultados não são satisfatórios, na medida em que não interferem sobre o conteúdo dos atos de lançamento e de aplicação da legislação tributária. Urge, pois, agregar outros meios, visando a otimizar a prestação jurisdicional, no seu sentido mais amplo, de tutela dos direitos fundamentais no ordenamento.

3.3 Propostas de modalidades alternativas para resolução de controvérsias no âmbito tributário

Perplexidade, essa é a sensação de todos que iniciam leituras mais atentas sobre as propostas de aplicação de mecanismos pactícios ou soluções típicas de regimes de direito privado, nos campos em que se permitam mediação, conciliação, transação ou mesmo adoção de medidas arbitrais na composição de conflitos em matéria tributária.¹⁴² Na

¹⁴² Para uma análise da experiência estrangeira, cf. AICARDI, Nicola. **La disciplina generale e i principi degli accordi amministrativi**: fondamento e caratteri. Rivista trimestrale di diritto pubblico, Milano, n. 1, p. 1-59, 1997; ALBINANA GARCIA-QUINTANA, César. **Soluciones pactadas y arbitrales en los conflictos**, 1997, p. 269-291. GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO, Maria Luisa. **Los procedimientos tributarios**: su

verdade, esta sensação decorre mais do modo equivocado como estes argumentos são apresentados do que propriamente das contingências que eles projetam sobre os princípios alegados como sendo afetados na sua construção axiológica, como os da isonomia, preservação da capacidade contributiva, indisponibilidade do crédito tributário e legalidade material (tipicidade), os maiores elementos de resistência para que se possam estender aos domínios das lides tributárias os citados mecanismos.

De fato, se encarados como meios ordinários disponíveis para qualquer modalidade de conflito, seria algo deveras preocupante, tendo em vista as implicações com o princípio da legalidade em matéria tributária. Cabe estabelecer, portanto, antes que uma cortina de preconceitos, os limites para a adoção desses regimes, como bem já o fizeram outros países de bases democráticas sólidas como França (*Conciliation; Transaction; Régler autrement les conflits*, de 1994), Alemanha, Itália (*accertamento con adesione e conciliazione giudiciale*), Inglaterra (*Alternative Dispute Resolution- ADR*) e Estados Unidos (*Alternative Dispute Act*, de 1990; *Closing Agreement*, Sec 7121, IRC), empregando-os de forma prévia à utilização da via judicial ou no seu curso, como nos casos de conciliação.

Tal as mudanças havidas no mecanismo de arrecadação e cobrança dos tributos devidos, passando-se de um regime baseado exclusivamente em lançamentos de ofício ou por declaração para um modelo típico de tributação de massa, como é o regime de antecipação do pagamento, por autolancamento (sujeito a homologação e controle por parte da Administração), onde contribuinte declara, qualifica o fato jurídico, quantifica e liquida a dívida; o que se pretende com tais medidas é um maior equilíbrio na relação jurídico tributário e conseqüentemente minimizar a litigiosidade advinda da adoção do modelo atual de gestão dos tributos.

É importante ressaltar que nesse mister o instituto da compensação evoluiu para acompanhar a nova sistemática sem que se possa falar em prejuízo para o erário.

Os meios alternativos propostos serão sempre úteis para resolver conflitos baseados na interpretação do texto normativo, naquilo que não for claro e determinável,

terminación transcional. Madrid: Colex, 1997. p. 400-409; ROSEMBUJ, Túlio. **La resolución alternativa de conflictos tributários**: notas sobre os atos de consenso. Impuestos, Madri, 1, p. 1441-1474, 2000; ROSEMBUJ, Túlio. **La transacción tributaria**. Barcelona: Atelier, 2000.

quando sirvam para resolver os problemas decorrentes do uso excessivamente prolixo, casuístico e obscuro da linguagem das normas tributárias, propositalmente ambígua e imprecisa, repleta de indeterminações e vaguezas. Deverão ser aplicados onde a Administração não tenha certeza da ocorrência do fato jurídico tributário, na interpretação dos fatos jurídicos, portanto, especialmente nos casos sujeitos a regimes de presunções, quando houver dificuldade de demarcação dos conceitos fáticos, quando não houver provas, ou sejam estas insuficientes.

O legislador detém, liberdade constitucional para proceder à identificação de métodos alternativos para extinção do crédito tributário, mediante solução de controvérsias em matéria tributária, ao tempo em que, ao fazê-lo, deverá predispor, de modo claro, os limites que permitirão aos contribuintes e à Administração alcançarem bom êxito na resolução de conflitos que tenham como objeto matéria de fato de difícil delimitação ou cujas provas apresentadas não permitam a formação de um juízo consistente para identificar a proporção da ocorrência factual ou mesmo a correta quantificação da base de cálculo do tributo. Havendo dificuldades nesses processos lógicos de subsunção, poderá ser útil a utilização de algum desses mecanismos. Fartos são os exemplos. Ajustes de pauta de valores, definição de preços de mercado, quando não se tenham elementos convincentes para aferir sua quantificação, valor de intangíveis, hipóteses de cabimento de analogia e equidade, no espaço autorizado pelo ordenamento (art. 108, do CTN), dentre outros, demonstram que há espaço para decisões arbitrais, transações ou conciliações judiciais, a depender do estágio de interferência do procedimento. Em nenhum desses casos se está abandonando o espaço da legalidade. Ao contrário, com a lei, criando condições para que se alcance uma posição de justiça sobre os elementos concretos da situação conflitiva, regula-se o modo adequado para solução do conflito e conseqüente extinção do crédito tributário sem demoras ou excessos de procedimentos.

Deveras, é difícil aceitar que a transação ou a arbitragem se prestem para discutir situações jurídicas formais ou adequadamente provadas. Seja qual for o procedimento que de adote, mister que o espaço de discricionariedade, melhor denominado de livre apreciação, limite-se o mais que possível pelo texto legal, indicando precisamente seu campo de atuação, hipóteses de cabimento e outros elementos de mérito que mereçam demarcação prévia. E isto é também domínio de legalidade, na medida em que o

ordenamento promove predeterminação normativa de conduta dentro de valorações comparativas para análise de casos concretos. Num tal contexto, inexistente quebra de legalidade ou de isonomia.

Pontifica Heleno Torres que é preciso perder o medo da liberdade (vigiada) que se possa atribuir aos agentes da Administração, sempre presente nos conteúdos de normas tributárias, especialmente aquelas destinadas a reconhecer direitos para os contribuintes, como isenções, remissões, anistias, parcelamentos ou moratórias. Como bem conclui Raffaello Lupi: “Il ‘concordato’ non costituisce un ‘atto dispositivo’ Del credito tributario, ma un compromesso sugli aspetti controversi della determinazione dell’imposta”.¹⁴³ Os aspectos discutíveis, para os quais seja possível encontrar uma solução de compromisso são os que revelam o conteúdo dos atos sujeitos a alguma hipótese de solução alternativa de controvérsia.

Formas alternativas para resolução de conflitos em matéria tributária podem ser desenvolvidas e aplicadas tanto de um modo *preventivo*, para aquelas situações antecedentes a contenciosos formalmente qualificados, como para as que se encontrem já na forma de lides, servindo de objeto para processos administrativos ou judiciais em curso. No primeiro caso, há diversas modalidades de procedimentos, alguns dos quais já adotados com plena eficácia, como é o caso do parcelamento (art. 155A, CTN), denúncia espontânea (art. 138, CTN), anistia (180, CTN); bem como outras que poderiam merecer reconhecimento e experiência administrativa, como é o caso da arbitragem, presente no nosso ordenamento, mas limitadamente para os chamados “direitos disponíveis” (art. 1º, da Lei nº 9307/96). No outro, como alternativa para a solução de conflitos em andamento, vislumbra-se que a conciliação judicial, a mediação, a transação (administrativa, art. 171, CTN) e outros pactos na relação tributária seriam os instrumentos recomendáveis, dentro dos limites que a legislação possa impor.

Alinhemos aqui, alguns dos aspectos mais importantes para aplicação dos mecanismos citados, visando a garantir mais espaço de legitimidade à própria ação fiscal, como é o caso dos conceitos indeterminados, da aplicação de presunções e do princípio da indisponibilidade do crédito tributário.

¹⁴³ LUPI, Raffaello. **Prime considerazione sul nuovo regime del concordato fiscale.** Rassegna tributaria, Roma, n. 4, a. 40, p. 794, lug-ago. 1997.

As dificuldades de acerto da quantificação e da situação de fato, especialmente quando estes são objetos de incidência com bases presumidas (*iuris tantum*), passando a depender de arbitramento para apurar aquilo que a lei predispõe segundo o critério de inversão do ônus da prova, mediante conceitos indeterminados, como “preço de mercado”, “valor venal”, “valor da terra nua” e outros. Este método impõe uma reflexão sobre a efetiva possibilidade de aplicação daquelas modalidades de solução célebre de controvérsias, sobretudo quando se considera que a legalidade material prospera unicamente quando se alcançam condições para determinar, com a maior aproximação possível, a verdade material.

A tipicidade (ou princípio da tipologia) geralmente é mencionada como se fosse espécie de concretização material de norma geral e abstrata veiculada sob a forma de lei. O homem, na sua incessante atividade intelectual de pensar sobre o geral e o abstrato, pratica uma atitude *tipológica* ou *conceitual*. São dois modos de pensar o *geral*, distintos entre si, mesmo que a fronteira existente entre ambos seja demasiadamente fugida, impossível de traçar limites claros entre o que seja *conceitual* e o que seja *tipológico*; o que já não seja conceitual e o que já não seja tipológico. Trata-se de uma relação intrínseca, inseparável, pois não há como escolher entre o conceitual e o típico. Sem os tipos, os conceitos esvaziam-se; sem os conceitos, os tipos quedam-se esfumados e indefinidos.¹⁴⁴

A única condição para o homem apropriar-se da realidade é seguir formando idéias, noções, conceitos, por seleção de propriedades, mediante generalidade e abstração, sobre os fatos e coisas do mundo circundante. Com isso, vai formando *classes*, dentro do todo abstrato, de tal modo que quanto mais abstrato for o conceito (conotação), mais objetos poderão ser alcançados (denotação). Assim opera o raciocínio jurídico-normativo, por tipos e conceitos, conotando classes de condutas no plano abstrato,¹⁴⁵ para permitir

¹⁴⁴ Para uma crítica ao raciocínio tipológico, cf., ESSER, Josef. *Principio y norma em La elaboración jurisprudencial Del derecho privado*. Barcelona: Bosch, 1961.

¹⁴⁵ Neste mesmo sentido, Mizabel Derzi, quando afirma: “ Só um conceito geral abstrato se deixa definir pois, para isso é necessário fixá-lo através de determinadas características. Se o conceito A possui as notas “a, b, c”, na investigação jurídica, somente se afirma o conceito A, se o conceito do fato contiver as mesmas características ‘ a, b, c’. Diz-se então que há subsunção. Para o conceito de classe vale a proposição lógica do terceiro excluído: ‘cada X é A ou não A’. *Tertium no datur*. Não tem cabimento aqui o mais ou menos, mas relação de exclusão ‘ou um... ou outro’. Porque ou o conceito do objeto corresponde integralmente às características do conceito abstrato nele subsumido, ou não” DERZI,

aplicação aos casos que se possam adequar aos critérios e propriedades, denotados a partir da classe. A definição legal dos tipos pode ser feita mais conceitualmente ou mais tipologicamente, conforme sejam dominantes exigências de certeza e de segurança, ou adequação ao caso e plasticidade, respectivamente. E ainda dentro de cada “tipologia”, as noções dos tipos legais podem ser pensadas de modo o mais aberto ou o mais fechado possível, conforme estejam presentes ou ausentes as preocupações que lhes são tipicamente dominantes.¹⁴⁶

Para construir normas com “tipo aberto” ou “tipo fechado”, o legislador seleciona propriedades de fatos sociais, debruçando-se sobre a complexidade factual para isolar aquelas que serão juridicamente relevantes.¹⁴⁷ As normas de direito tributário, especialmente as de impostos, caracterizam-se pela seleção de propriedades a partir de objetos sociais com relevância econômica, sob a forma de “tipos fechados”. É assim que o direito envolve-se com a realidade, por meio da linguagem que vai construindo no processo de positivação, descrevendo seus conceitos por meio de definições, i.e., de qualificações.

Contudo, pela vaguidade e ambiguidade imanentes a toda e qualquer linguagem, é difícil dizer onde começa e onde termina o “conceito classificatório” (tipo fechado) e onde começa e onde termina o “tipo” (aberto).¹⁴⁸ Princípios como liberdade, propriedade, estado social de direito levam o legislador a decidir sobre determinações entre indeterminações difíceis de conter, pela instabilidade do discurso. Eis o domínio dos chamados conceitos

Misabel Abreu Machado. Legalidade material, modo de pensar ‘tipificante’ e praticidade no direito tributário. In IBET. Justiça tributária. São Paulo: IBET, 1998.p.433.

¹⁴⁶ Assim, a opinião fundamentada da maioria dos autores. Cf.: VASCONCELOS, Pedro Pais de. **Contratos atípicos**. Coimbra: Almedina, 1995. p. 178.

¹⁴⁷ Alberto Xavier, para justificar a tipicidade, enumera os seguintes critérios para sua definição, a saber: princípio da seleção (impede que o legislador use cláusulas gerais), princípio do número de cláusulas (especifica o anterior mediante uma tipologia taxativa, exemplificativa ou delimitativa), princípio do uso exclusivo (ou implicação nos efeitos) e o princípio da determinação. Cf.: XAVIER, Alberto. Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva. São Paulo: Dialética, 2001, p. 19

¹⁴⁸ Assevera Ricardo Lobo Torres: “ Do princípio da tipicidade não emana, como imagina o positivismo ingênuo, a possibilidade do total fechamento das normas tributárias e da adoção de enumerações casuísticas e exaustivas dos fatos geradores. A norma de direito Tributário não pode deixar de conter alguma indeterminação e imprecisão, posto que se utiliza também das cláusulas gerais e dos tipos, que são abertos por definição. É nesse espaço de indeterminação que atua a analogia” TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 7. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000. p. 141

indeterminados. E nesta apreciação, o modelo tipificante perde espaço para uma análise da estrutura da norma, dos critérios de cada tipo, isoladamente, como fez Paulo de Barros Carvalho, Geraldo Ataliba,¹⁴⁹ Sacha Calmon,¹⁵⁰ num estudo dos critérios que compõem a norma tributária. É no *processo de positivação do direito*, passando do mais abstrato para o mais concreto, que o direito vai se aproximando da realidade,¹⁵¹ objetivando-se em linguagem para condicionar as condutas humanas na orientação prescrita deonticamente pela norma, segundo um dos seus possíveis modais, obrigatório (O), permitido (P) ou proibido (V).

Com o objetivo de garantir ainda mais o espaço da tipologia no que concerne à aplicação dos conceitos indeterminados, protegendo ambas as partes contra imprecisões e equívocos, prestam-se os meios convencionais como importantes instrumentos de resolução prévia de conflitos.

No que tange à aplicação das presunções, importa salientar que no direito tributário, pela circunstância de alheamento da Administração em face de todos os fatos passíveis de serem alcançados para tributação, a exigência de demonstração de provas, por parte das autoridades administrativas, a cada ato de lançamento tributário, reveste-se de certo obstáculo ao cumprimento dos deveres formais. Em vista disso, em favor da simplificação, ampliam-se as técnicas de colaboração dos contribuintes, bem como do uso de presunções, mediante inversão do ônus da prova, para efeitos de tributação com bases objetivas (retenções na fonte), estimativas e similares. O uso de presunções como técnica probatória, tem, portanto, justificativa na seguinte constatação: i) os fatos que originaram

¹⁴⁹ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. São Paulo:4.ed. 1988 Revistados Tribunais, 1991.

¹⁵⁰ Cf.: COELHO, Sacha Calmon N. **Teoria geral do tributo e da exoneração tributária**. Belo Horizonte: Del Rey, 2000, p. 29-139

¹⁵¹ Segundo Ricardo Lobo Torres, “ A norma jurídica – ou regra de de direito, como preferem outros – ocupa lugar seguinte no processo de concretização do direito financeiro, subordinando-se sucessivamente ao subprincípio, ao princípio e ao valor. Tem grau maior de concretude e pouca abstração e é atributiva de direito e deveres. A norma de direito financeiros, como qualquer outra, é geral, coercitiva, bilateral e se desdobra em hipóteses e conseqüências, a permitir a subsunção direta de casos específicos. O grau máximo de concretude do direito financeiro surge quando o Juiz, pela sentença, reconhece e fixa os direitos e as obrigações das partes, com o que realiza a justiça e garante a paz” TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 7. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 79.

obrigações tributárias e que devem ser objeto de prova dificilmente são de conhecimento direto da Administração; ii) as pessoas que participaram efetivamente do ato têm melhores condições para produção das provas necessárias; iii) os deveres instrumentais ou formais são ótimos instrumentos para vincular os contribuintes ao atendimento das exigências tributárias, mediante declarações etc.; iv) a praticidade dos mecanismos de arrecadação e pagamento dos tributos, bem como a prevenção à incidência em faltas para as quais sejam previstas medidas sancionadoras são algo desejado pelo contribuinte. Tudo considerado e valorado positivamente, surge a era da chamada “tributação de massa”, como referida anteriormente, onde o recurso às medidas presuntivas são cada vez mais freqüentes.

Não obstante os valores que envolvem tais constatações, qualquer recurso ao uso de presunções deve satisfazer a estritos requisitos de justificação, sob pena de afetar os princípios de segurança jurídica e interdição do arbítrio. Assim, a necessidade de facilitação de provas do fato constitutivo de direitos, para aqueles que eventualmente encontrem, na sua consecução, alguma dificuldade impeditiva da realização desse direito, há de vir amparada no princípio de *igualdade de armas*, cabível sempre em caráter subsidiário de outros meios objetivos de prova, em favor da idéia de justiça. É o que Diego Marín-Barnuebo Fabo chama de *finalidade aliviadora*,¹⁵² citando Hedemann (*Erleichterung*).

As presunções têm como objetivo tutelar os procedimentos de aplicação dos tributos ou a formação de obrigações tributárias, já que a maioria das presunções são criadas para atender aos interesses da Administração tributária, seja no campo dos procedimentos, prestando-se como meio probatório ou motivo para a decisão (presunções simples); seja nos domínios da constituição de obrigações tributárias, onde as presunções legais são postas com o fim de qualificar elementos da regra-matriz de incidência. No primeiro caso, segundo alguns autores, o uso de presunções (legais relativas ou simples) seria justificado pelos princípios de devido processo legal e natureza inquisitória do procedimentos administrativo; e, no segundo, pelos princípios gerais pertinentes à i) autorização constitucional para o exercício de competências tributarias, ii) capacidade contributiva e iii) isonomia.

¹⁵² “ Es, por tanto, La facilitación de la prueba de hechos, em orden a la preservación del principio de igualdad de armas (Waffengleichheit), em principal fundamento jurídico de La utilización de las presunciones”. Cf.: MARIN-BARNUEVO FABO, Diego. **Presunciones y técnicas presuntivas em derecho tributário**. Madrid: McGraw-Hill, 1996. p. 26-27

Como “meio de prova” *stricto sensui*, a presunção parece servir como modo de integração de determinado regime jurídico, relativamente aos efeitos que as normas atribuem (presunções legais relativas); ou como fator meramente demonstrativo (de prova), quanto à existência de fatos, situações ou específicas qualificações (presunção simples). E como *qualificações*, são postas à disposição da Administração tributária para que esta possa identificar atos, fatos ou negócios jurídicos, sem prévia demonstração da ocorrência do fato e dos seus efeitos jurídicos, para os fins de constituição de obrigações tributárias. Como uma ou outra espécie, cumprindo a função que a lei determinar, a Administração passa a dispor de meios para qualificar atos ou negócios sem ter necessidade de provar a efetividade destes, quando tenha elementos que permitam relacionar, pelo *nexo lógico*, um fato conhecido com aquele “presumido”. O objetivo principal da presunção é este, o de *afastar a atividade probatória*, que terá como consequência permitir um maior controle sobre as possibilidades de elisão, as quais são indiretamente alcançadas.¹⁵³

Em vista dessa sua função de *afastar a atividade probatória* no âmbito do direito tributário, o uso destes mecanismos recebe as mais duras críticas da doutrina, mesmo quando se apresenta com o fim precípuo de combater supostas condutas elisivas, fraudulentas ou simuladas, ao criar meras demonstrações formais de fatos jurídicos. E os mesmos princípios que justificam o uso da modalidade probatória servem para limitá-la, porquanto: o *exercício de competências tributárias* não autoriza qualquer mecanismo de *presunção absoluta*, em vista de tipicidade exigida no art. 150, I; os tipos designados para os vários tributos, o texto do art. 146, II, a), e o próprio art. 154, I, todos da Constituição, a exigirem expressa identificação dos fatos jurídicos tributários. Ao não admitirem prova em contrário, essa espécie de presunção cria direito substantivo “Che comporta una modificazione (*rectius*: simplificazione) degli elementi della fattispecie legale (impositiva)”, como bem lembra Gaspare Falsitta.¹⁵⁴ A impossibilidade de demonstração de prova em contrário colide frontalmente com o critério de demonstração de capacidade contributiva, que não se deve superar por simples razão de controle geral sobre fraude,

¹⁵³ Com ampla argumentação no sentido de justificar a aplicação das técnicas presuntivas, cf.: GONZÁLEZ GARCÍA, Eusébio. **Las presunciones y ficciones como mecanismos de reacción frente AL fraude de ley**. RDFHP, Madrid, n. 179, p.987-1014, 1985.

¹⁵⁴ FALSITA, Gaspare. Le presunzioni in matéria di imposte sui redditi. In GRANELLI, Antônio Emanuele (Coord.). **Le presunzioni in matéria tributaria**. Rimini: Maggioli, 1987. p. 59

simulação ou elisão tributária. A propósito da utilização de presunções e ficções no direito tributário Paulo de Barros Carvalho tem se pronunciado:

a atividade jurídico tributária, no Brasil, há de ser desenvolvida em clima de total aderência aos textos legais. Além de observância rigorosa dos grandes primados que a Lei Fundamental proclama. Tal concepção, que penetra hoje os sistemas positivos de todos os países civilizados, dista de permitir qualquer traço de arbitrariedade, afastando também, quase sempre, os atos de competência discricionária que poderiam vir a ser praticados pelos funcionários do Estado-Administração nesse campo de atividade administrativa.¹⁵⁵

No âmbito das presunções, visando a promover a verdade material como valor inerente à forma de cumprimento dos atos de aplicação do direito tributário, é plausível que os instrumentos de consenso, diante da impossibilidade de se alcançar a verdade que se desconhece possibilitem firmar uma verdade formal, evitando a morosidade de uma ação judicial ou custo de processos administrativos intermináveis.

No dizente às formas alternativas de resolução de conflitos em contraposição ao princípio da indisponibilidade do tributo a despeito de a praticabilidade da tributação impor um verdadeiro dever ao Legislador de buscar os caminhos de maior economia, eficiência e celeridade para viabilizar a imposição tributária, o que pode ser alcançado com intensificação da participação dos administrados na gestão tributária e possibilidade de solução extrajudicial de conflitos entre a Administração e os contribuintes, vislumbra-se, contudo, obstáculos teóricos e culturais, tendo em vista conceitos e valores que merecem novos sopesamentos, diante do atual quadro de evolução técnica dos ordenamentos e renovação científica da doutrina. Dentre todos, é o princípio da indisponibilidade do patrimônio público (tributo) o que maiores problemas de análise e de afetação comporta.

O que vem a ser, precisamente, “indisponibilidade do crédito tributário”? O princípio da indisponibilidade do patrimônio público e, no caso em apreço, do crédito tributário, desde a ocorrência do fato jurídico tributário, firmou-se como dogma quase absoluto do direito de estados ocidentais, indiscutível e absoluto na sua formação, a tal ponto que sequer a própria legalidade, seu fundamento, poderia dispor em contrário. E

¹⁵⁵ CARVALHO. Paulo de Barros. **A prova no procedimento administrativo tributário**. RDDT, São Paulo, n. 34, p. 112, jul. 1998.

como o conceito de tributo, até hoje não definido satisfatoriamente, acompanha também essa indeterminação conceitual da sua *indisponibilidade*, avolumam-se as dificuldades para que a doutrina encontre rumo seguro na discussão do problema.

Porquanto “tributo” e “indisponibilidade” não sejam conceitos lógicos, mas sim conceitos de direito positivo, variáveis segundo a cultura de cada nação, próprios de cada ordenamento. Será o direito positivo a dar os contornos do que queria denominar de “direito indisponível”, inclusive suas exceções (direito inalienável *inter vivos*, direito intrasmitível *mortis causa*, direito irrenunciável, direito não penhorável etc.). Torne-se como premissa a inexistência, no direito de todos os povos, de um tal princípio universal de “indisponibilidade do tributo”.

No Brasil, onde a Constituição Federal discrimina competências prévias, prescrevendo os tributos que cada pessoa pode criar, isso permitiria vislumbrar uma indisponibilidade absoluta da competência tributária, mas não do “crédito tributário” – previsto em lei – que pode ser disponível para a Administração, segundo os limites estabelecidos pela própria lei, atendendo a critérios de interesse coletivo, ao isolar (a lei) os melhores critérios para constituição, modificação ou extinção do crédito tributário, bem como de resolução de conflitos, guardados os princípios fundamentais, mui especialmente aqueles da igualdade, da generalidade e da definição de capacidade contributiva. Eis o que merece grande acuidade, para alcançar respostas adequadas aos temas de conciliação, transação, arbitragem e outros pactos na relação tributária, tomando como premissa a inexistência, no direito, de um tal princípio universal de “indisponibilidade do tributo”.

No campo da aplicação, nada impede que a lei possa qualificar, dentro de limites e no atendimento do interesse coletivo, os melhores critérios para constituição, modificação ou extinção do crédito tributário, inclusive os meios de resolução de conflitos, vinculativamente e com espaço para uma livre apreciação, no que couber, visando a atender a praticabilidade, economicidade, celeridade e eficiência da administração tributária.

3.3.1 Transação extrajudicial como alternativa de resolução de conflitos em matéria tributária

Analisando a experiência estrangeira, é possível verificar instrumentos de simplificação e resolução de controvérsias fundados em critérios convencionais, como é o caso do regime de “acertamento com adesione” que vigora atualmente na Itália (Lei nº 218, de 19.06.97), como uma espécie renovada do desastroso “concordato fiscale”, dos idos de 1958, e por que não dizer do Regulamento nº 560, de 11.07.1907, o qual, na sua forma renovada, consente alcançar, convencionalmente, solução para créditos tributários vencidos.

Na Itália, o “accertamento com adesione” consiste numa técnica de tributação mediante a qual Fisco e Contribuinte alcançam, por pacto convencional, o chamado “atto di accertamento com adesione”, contendo um critério médio de tributação, definido previamente e de modo vinculante para os próximos anos sucessivos, nos termos do acordo. Este método somente não será aplicável aos casos em que o Fisco tenha elementos seguros sobre a ocorrência fática, sobre a determinação da alíquota aplicável ou elementos essenciais do tributo, tal como previsto em lei. A principal característica deste modelo consiste, atualmente, em não se limitar a certos grupos de sujeitos passivos ou quanto às modalidades de rendimentos. Ademais, independe do tipo de lançamento ao qual esteja sujeito o contribuinte.

O procedimento contraditório entre o Fisco e o contribuinte é o meio para alcançar o chamado “atto di accertamento com adesione”, sob condições estreitas de transparência e isonomia tributária. Por fim, aperfeiçoa-se este ato com o pagamento da quantia devida, nos termos do pactuado. Quanto aos efeitos do ato, estes são, dentre outros, a impossibilidade de impugnar o acordo tomado, considerando-o como “confissão de dívida”, e redução das sanções tributárias aplicadas, para o período a que se refere o acordo (até a um quarto do mínimo previsto em lei).

Na América Latina, essa possibilidade sempre foi discutida. O Modelo do Código Tributário para América Latina (MCTAL), elaborado em 1967, a partir dos trabalhos de Ramón Valdés Costa, Rubens Gomes de Sousa e Giuliani Fonrouge, como resultado do projeto OEA/BID, também cuida da transação como modo de extinção da obrigação tributária, mas prevendo, no artigo 51 que: “La transacción es admisible en cuanto a la determinación de los hechos y no em cuanto al significado de la norma aplicable. Art. 52 – El consentimiento de la administración tributaria debe contar con la aprobación escrita del

funcionario de mayor jerarquia.” Vê-se, pois, que para este Modelo a utilização do referido meio extintivo de relação obrigacional tributária se deveria circunscrever às questões de fato, não se lhe podendo dar aplicabilidade nos casos de qualificação e interpretação jurídica dos conceitos e termos contados nos textos normativos. Para estas matérias, fica mantida a reserva do âmbito processual (administrativo ou judicial).

No Brasil, como se sabe, o Código Tributário Nacional contempla a transação, no seu artigo 156, III, como meio de extinção do crédito tributário, aduzindo no art. 171 que “a lei pode facultar, nas condições que se estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e conseqüente extinção de crédito tributário. Parágrafo único. A lei indicará a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso”. Consoante se observa, da leitura do referido dispositivo, este não pôs qualquer limite para o exercício da transação, aplicando-se nesse mister os limites advindos do Texto constitucional os quais entabulam as coordenadas de garantia e equilíbrio dos valores supremos que podem ser eventualmente tangenciados pela aplicação do instituto no âmbito tributário, mas sem que o proíba ou o afaste do mundo jurídico.

O procedimento para a transação há de ser necessariamente conciliatório, compono o conflito que na seara do direito tributário, em face ao sistema hoje prevalecente de autolancamento, já se configura como potencial litígio. Com efeito, considerando que é o próprio contribuinte que interpreta e aplica a legislação tributária para efeitos de recolhimento do tributo, resulta que o conflito, sob a roupagem de litígio, já pode ser identificado por ocasião da aplicação, pelo contribuinte, da legislação tributária, em contraposição ao entendimento conferido pelo Fisco. Posteriormente, tal conflito pode vir a ser formalmente reconhecido, em curso de processo administrativo, entretanto a discrepância de entendimentos acerca da interpretação e aplicação das normas tributárias invidiosamente antecipa o marco inicial da situação conflituosa/litigiosa para bem antes do processo administrativo e do processo judicial.

Para dar contornos de aplicação ao mecanismo em apreço importa verificar a natureza jurídica da técnica a empregar com a busca da peça, ferramenta ou instrumento – já fabricado ou a fabricar com esquema ideal de conduta pela ciência do Direito – que se deve escolher para articular o pacto, acordo ou colaboração entre administração e

administrado que se tornem viável e compatível com o sistema jurídico brasileiro. A questão assume importância na medida em que a natureza do instituto determina não apenas a possibilidade de inserir a peça no sistema, mas também a localização das normas que regulam de modo especial e específico o ato ou atos que materializam o acordo no contexto do ordenamento jurídico; determina, enfim, as normas complementares e supletivas, bem como os requisitos e efeitos de tais atos.

Ora, desde aos parcelamentos, cujo acordo de vontades é limitado à forma de cumprimento da obrigação tributária, até as modalidades contidas no anteprojeto de lei que serão analisadas no capítulo seguinte, defende-se que nos métodos extrajudiciais ou convencionais de solução de conflitos no âmbito tributário há de se distinguir dois momentos claramente diferentes. No primeiro há uma participação no procedimento que não tem caráter contratual, mas corresponde a um direito conferido pela lei aos cidadãos para que estes possam atuar em tal procedimento. A partir daí, dentro deste procedimento pode ocorrer um acordo. A par disso, a natureza jurídica desse acordo deriva do âmbito jurídico em que ele pode se movimentar. Este é exatamente – e não pode ser outro, para não violar o princípio da legalidade – o âmbito da liberdade de apreciação em razão da incerteza – que na interpretação da lei e na percepção dos fatos, a lei concede para sua aplicação. Para dar passagem – na terminologia de Kelsen – da norma geral à norma particular.¹⁵⁶

Mais não será espécie de ato preparatório ou de revisão de lançamento tributário previamente praticado. O modo lógico de alcançar a decisão, por aproximação consensual e bilateral, mediante concurso de vontade das partes, com mútuo sacrifício de expectativas, não desnatura o resultado, qualificando-o como espécie de ato negocial.

Predica Paulo de Barros Carvalho inexistir comportamento da Administração destituído de “apreciação subjetiva”. Sempre haverá um *quantum* de apreciação pessoal, no ato administrativo, por parte do agente da Administração. No ato decorrente da conciliação mais não seria. Daí merecer encômios a aguda conclusão o aludido professor em relação a questão:

“a vinculação que se predica diz respeito ao procedimento e não ao ato. O caráter de vinculado ou de discricionário mora na atividade procedimental, não seu produto: o ato de lançamento. Acaso nos

¹⁵⁶ KELSEN, H. Uma teoria pura do direito.....

deparássemos com dois documentos atestatórios de atos jurídicos administrativos, sendo um proveniente de atividade vinculada e outro oriundo de atividade discricionária, nenhum traço específico remanesceria para denunciar a vinculação ou discricionação com que o expediente foi realizado, a não ser, é claro, que conheçamos as regras que presidiram sua celebração.”¹⁵⁷

Por outro lado, materialmente, uma transação somente pode prosperar naqueles casos em que se reconheça efetiva incerteza, geradora de litígio, nos quais a Administração, por si própria, reste impedida de alcançar, satisfatoriamente, um resultado mais compatível com o princípio inquisitório e da verdade material. Como evidencia Ignacio Cruz Padiál¹⁵⁸:

“Fijar de forma unilateral los elementos inciertos de la obligación tributaria no garantiza una mayor protección del interes social; al contrario, que intervenga la voluntad del particular otorgará mayor garantía, así como mayor grado de eficacia al crearse una vinculación por parte del obligado tributario.”

Como bem salientou José Juan Ferreiro Lapatza:¹⁵⁹

“1° No cabe transacción sobre los hechos descubiertos o comprobados por la Inspección. Los términos de una possible transacción sobre hechos para eliminar una situación de incertidumbre respecto a los mismos ha de ser sometida, si ambas partes constatan la imposibilidad de despejar por otros medios tal situación de incertidumbre, a um arbitraje.
2° La Inspección no debe tener facultadas sancionadoras...
3° El contribuyente ha de tener derecho a una solución arbitral y vinculante al menos en los cuatro supuestos siguientes: *a*) Cuando se aplique una presunción (como modo de reducir el peso de la carga de la prueba); *b*) Cuando se aplique un concepto jurídico indeterminado tal como el de valor de mercado (por ej. en los supuestos de precios de transferencia); *c*) En los supuestos de estimación indirecta; *d*) En los supuestos de aplicación de los arts. 24 y 25 de la Ley General Tributaria.”

¹⁵⁷ CARVALHO. Paulo Barros. Op. Cit p. 379

¹⁵⁸ CRUZ PADIAL, Ignacio. Es posible el arbitraje tributario? **Impuestos**. Revista de Doutrina, Legislacion y Jurisprudencia, 1999 p. 383-384,

¹⁵⁹ LAPATZA ,José Juan Ferreiro. Arbitraje sobre relaciones tributarias. In **Convención y arbitraje em el derecho tributario**, p. 263.

Nos tempos que correm, como já referido, verifica-se uma ruptura de uma tributação com maior participação do Estado, que apurava e lançava a maior parte dos tributos, para uma tributação de massa, em que o contribuinte é levado a colaborar com o Estado, apurando e recolhendo tributos para posterior análise, sob pena de pesadas multas e mesmo sanções criminais.

Neste universo de números e divergências crescentes, o certo é a existência inexorável da controvérsia, ainda mais numa sociedade democrática e pluralista.

E em um ambiente de controvérsias há a necessidade de restabelecer a paz. Ao lado de outros fatores, também correlacionados, como o emperramento da máquina judiciária e os reflexos da elevada tributação e falta de segurança na economia, é possível exergar, diante de tais fatores, o crescente interesse da comunidade jurídica em relação aos meios consensuais de solução dos embates tributários, como são: a transação, a conciliação, e a arbitragem.

Nessa linha, nada mais natural a um momento de ruptura, que buscar melhores soluções que as oferecidas por paradigmas dos velhos tempos. Desta feita, impõe-se uma reflexão acerca da possibilidade de não desconsiderar a vontade do cidadão-contribuinte na esfera da relação jurídico tributária.

É oportuno, portanto, volver os olhos a institutos antes desconhecidos, ou simplesmente ignorados. Com efeito, o que antes inexistia, ou não tinha lugar, agora pode consistir em importante solução.

Destarte, a transação tributária merece consideração nesse contexto. Sua previsão no Código Tributário Nacional, quedou por longas décadas num espaço de penumbra e

preconceito. Pouco se escreveu, e pouco se aplicou desse instituto. Talvez, em parte, por não haver se mostrado tão necessário.

Mas o que dizer deste novo mundo de controvérsias intermináveis, cujo desfecho é impossível prever, com fatos fluidos e mal conhecidos, e um Direito de tantas normas que ninguém as pode conhecer todas?

Tornou-se imperioso, facilmente se vê, examinar, detidamente, este instituto, afastando pré-compreensões que não (mais) prosperam, entendendo o seu fundamento, o seu papel, o seu alcance, e como pode ser utilizado e controlado.

Não se pode negar que o Código Tributário Nacional autoriza os entes tributantes a permitir a transação na seara fiscal, entre as formas de extinção do crédito tributário, no artigo 171, *verbis*:

“Artigo 171 - A lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação¹⁶⁰ de litígio e conseqüente extinção de crédito tributário.

Parágrafo único - A lei indicará a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso”.

Entretanto, não obstante a previsão do nosso Código Tributário Nacional, no âmbito federal restou sem aplicação prática o dispositivo sob comento, em leis ainda se

¹⁶⁰ A doutrina de um modo geral aponta que a palavra determinação está empregada no dispositivo por “erro material”, devendo-se ler “terminação” em seu lugar. Em sentido contrário: **Arbitragem e transação tributária – verificação de compatibilidade**, de FÁBIO BRUN GOLDSCHIMIDT, *in* RDDT 48:47, que lembra que há situações no Direito Comparado em que a *determinação* dos fatos no lançamento tributário conta com a participação do contribuinte.

mostram tímidas.¹⁶¹ Todavia, como antes assinalado a realidade fiscal fez com que fossem introduzidas formas específicas de transação no tocante ao cumprimento da obrigação tributária, consubstanciadas nos parcelamentos. Tais parcelamentos como referido acima são modalidades de transação específica e limitada à flexibilização no cumprimento da obrigação tributária..

A possibilidade, de introdução de uma lei geral de transação no âmbito federal vem sendo discutida há quase dois anos pelo Ministério da Fazenda e encontra-se sob a forma de anteprojeto o qual será objeto de análise no capítulo vindouro.

Atualmente outros entes da federação têm se utilizado do instituto, como é o caso do Estado de Pernambuco, primeiro entre os Estados a implementar de forma efetiva o sistema de transação tributária no país.¹⁶² A norma estabelece dois tipos de transação: judicial e extrajudicial, que podem ser usadas tanto para débitos tributários quanto para outros tipos de dívidas. Na forma judicial, um acordo entre as partes poderá ocorrer no curso do processo judicial e deve observar algumas regras previstas no decreto de regulamentação. Um exemplo é a renúncia ao direito de propor um novo processo que trate do mesmo tema da ação judicial e a exigência de pedir a extinção do processo. Já na transação extrajudicial, como o nome indica, as empresas que possuem débitos para inscrição em dívida ativa podem se antecipar e negociar o montante devido.

¹⁶¹ Cf. FIGUEIREDO, Paulo Henrique, **A transação tributária como expressão dos direitos do cidadão**, Recife, Bagaço, 2004, p.146 e ss.; REIS, Élcio, **Transação do crédito tributário e a Procuradoria Geral**, in Revista Jurídica da Procuradoria Geral da Fazenda Estadual, n. 31, p. 9-29, jul./set. 1998, p. 15; BATISTA JR., Onofre Alves, **Transação no Direito Tributário, discricionariedade e o interesse público** in RDDT 83:116-125, p. 122.

¹⁶² Lei Complementar 105 de 20.12.2007.

A transação torna-se um instrumento de realização do interesse público na medida em que o Estado, por esse meio atinge eficiência através do concenso. A par disso, para uma apreciação crítica da transação, é mister considerar sua finalidade no Sistema Tributário Nacional. Com efeito, o instituto há de corresponder a alguma finalidade pública, em direção à realização de algum valor consagrado pelas normas do sistema, sob pena de ser considerado inócuo, sequer havendo de se cogitar do mais acerca dele.

Neste sentido, nada mais apropriado que examinar o processo de exigências tributárias no Brasil, sem a possibilidade de transação, para entender a que fins a sua introdução visaria a atender.

A este respeito, é pertinente, mais uma vez mencionar que, a despeito do lançamento do crédito tributário se dar de ofício, por declaração ou por homologação (autolancamento), é esta última, a modalidade mais utilizada. Todavia, quando o contribuinte adota procedimento do qual o fisco diverge, tem lugar o lançamento de ofício previsto no inciso V do art. 149 do CTN,¹⁶³ acompanhado da aplicação de multas, o que resta instrumentalizado, via de regra, por meio de autos de infração.

A questão é que, embora não sejam raros os equívocos e erros grosseiros por parte de contribuintes, o mais comum, e mais razoável de se esperar, sobretudo nas grandes autuações contra grandes contribuintes, é que o sujeito passivo tenha agido deliberadamente segundo entendimento ou percepção diversos daqueles do fisco.

Portanto, o que se espera encontrar, na maioria dos casos, é uma clara situação de discordância entre o fisco e o contribuinte, sempre agravada pela cobrança de multas e juros que multiplicam o crédito tributário. Assim, a tendência é que essas autuações sejam impugnadas pelos contribuintes.

¹⁶³ Prescreve o art. 149 do CTN: “O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: (omissis) V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte; (omissis) O dispositivo referido é o art. 150 que por sua vez dispõe: “ O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.”

E em muitos casos, após impugnado, sequer sobrevive o lançamento ao crivo do Conselho de Contribuintes, órgão da estrutura do executivo federal ou estadual.¹⁶⁴

Demais disso, superada a fase administrativa, ainda pode o lançamento de ofício ser impugnado judicialmente. Ao que ainda se devem acrescentar as dificuldades de recebimento dos créditos pelo processo de execução fiscal.¹⁶⁵ Embora seja certo que o instituto tenha recebido reforços (vide LC 118/05), a verdade é que persiste uma baixa eficiência na cobrança dos créditos inscritos na Dívida Ativa da Fazenda Pública produzindo graves distorções, visto que afeta não só as contas públicas, pressionando a carga tributária para um patamar além do suportável; como intervém no ambiente da livre concorrência, na medida em que estimula o descumprimento das obrigações tributárias por parte de empresas que, sabedoras da ineficiência dos procedimentos de cobrança, não pagam ou protraem no tempo o pagamento de tributos e passam a concorrer, de forma desleal, com aquelas que honram pontualmente suas obrigações fiscais.¹⁶⁶

¹⁶⁴ Segundo noticiou o *Jornal Valor Econômico*, em 22/04/2002, metade das autuações submetidas ao Primeiro Conselho de Contribuintes da União no ano anterior foram afastadas

¹⁶⁵ Ver nosso artigo intitulado **Execução agonizante**: é possível enfrentar a fúria eólica da dívida tributária, no que se assevera o seguinte: “ após quase 28 anos, o modelo de execução fiscal atualmente em vigor no Brasil mostra-se ineficaz e expõe inúmeros problemas a serem enfrentados. Disciplinado pela Lei 6.830/80, representou, à época, um avanço em relação ao Código de Processo Civil, então em vigor, posto que inovara na recuperação dos créditos tributários e outros a eles equiparados, trazendo disposições no intuito de otimizar a cobrança — atividade destinada a receber o crédito — da Fazenda Pública. No atual contexto, ao tempo em que agoniza frente às inovações incorporadas ao regime comum do Código de Processo Civil, as quais agilizam e conferem maior eficácia à cobrança dos créditos privados, o atual sistema de cobrança judicial dos créditos inscritos na Dívida Ativa sobrecarrega, congestionava, paralisa o Poder Judiciário. segundo estudo desenvolvido pelo Centro Brasileiro de Estudos e Pesquisas Judiciais (CEBEPEJ) e patrocinado pela secretaria de Reforma do Judiciário do Ministério da Justiça, o número de execuções fiscais equivale a mais de 50% dos processos judiciais em curso no âmbito do Poder Judiciário. No caso da Justiça Federal, esta proporção é de 36,8%. O relatório Justiça em Números, divulgado pelo Conselho Nacional de Justiça, no ano de 2005, alertou, por sua vez, que a taxa média de encerramento de controvérsias em relação às novas execuções fiscais ajuizadas, não chega a 50%, acarretando um crescimento de 15% do estoque de ações em tramitação na primeira instância da Justiça Federal. O valor final aponta para uma taxa de congestionamento médio de 80%, nos julgamentos em primeira Instância.No âmbito federal, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional tem revelado que, em média, a fase administrativa de cobrança do crédito tributário dura 4 anos, enquanto a fase judicial leva 12 anos para ser concluída, sendo que, menos de 1% do estoque da Dívida Ativa da União ingressa nos cofres públicos, a cada ano, por essa via. Em contrapartida, tal estoque, incluído o da Previdência Social, já alcança a cifra de R\$ 600 bilhões e, desde que incorporado o que se encontra em litígio administrativo, chega-se à impressionante cifra de R\$ 900 bilhões.” RODRIGUES, Tereza Cristina Tarrago S. Revista Consultor Jurídico, publicado em 26062008.

¹⁶⁶ Cfe. RODRIGUES, Tereza Cristina Tarragô S. Artigo citado

Todo esse conjunto leva a um baixo aproveitamento econômico, pelo Estado, do trabalho desenvolvido no âmbito da administração Tributária.

Sem a possibilidade de realização da transação, tem-se um sistema de cobrança de tributos litigioso do início ao fim, sempre que o fisco lança de ofício algum crédito tributário, em contraposição ao que fora apurado e recolhido pelo contribuinte. Num tal contexto, a tendência é a discussão se arrastar tanto tempo quanto mais significativo e controvertido o crédito tributário. O inevitável é atestado pelas próprias autoridades fiscais, ao noticiarem que quase 90% dos lançamentos não se convertem em receitas públicas.

É um fato que demonstra a ineficiência do sistema, o que, no mínimo, se choca com o artigo 37 da Constituição. Com efeito, cada trabalho fiscal afastado, administrativa ou judicialmente, implica esforços inúteis, desperdício de atuação da máquina, dinheiro jogado fora.

Contudo, este é apenas um dos aspectos negativos do sistema puramente litigioso (sem qualquer possibilidade de consenso). O que pode até ser considerado mais pernicioso é a própria promoção da litigiosidade entre o Estado e o cidadão.

De fato, um dos objetivos fundamentais da República, nos termos da Constituição, é “construir uma sociedade livre, justa e solidária” (art. 3º, I). Contudo, num sistema em que fisco e contribuintes se põem de lados opostos, em que não é possível o diálogo, o “entendimento”, em que a solução do conflito será sempre imposta por um órgão judicante que no mais das vezes não consegue julgar de forma célere como desejável as demandas, dificilmente haverá sentimento de justiça, de solidariedade e de liberdade. E o pior, o Direito fica mais distante de promover a paz, que é seu fim.

Se intensificam, de um lado, as reclamações, por parte dos cidadão-contribuintes, de abusos do poder pela Administração Tributária. De outro, por parte desta as denúncias de planejamentos tributários e operações ilícitas levadas a efeito pelo contribuinte no intuito de se eximir do pagamento dos tributos. Enfim, fisco e contribuintes se vêem como inimigos em guerra.

Nesse contexto emerge a transação tributária como um meio hábil a colaborar na melhoria desse quadro, por introduzir o consentimento na cobrança fiscal, uma vez que,

feita a transação, a exigência, antes controvertida, passa a ser consensual, e não pode ser impugnada, via de regra.¹⁶⁷

É certo que a “exigência” seria reduzida, todavia, seu recebimento tenderia a se tornar certo. E como a maior parte do que é exigido, litigiosamente, não é arrecadado, a tendência a melhoraria dos níveis de arrecadação.

Desta forma, embora possa parecer para alguns um paradoxo, o fato é que a abertura ao diálogo com o contribuinte, sopesando suas razões e chegando a um consenso acerca de questões duvidosas, conduz a um resultado mais eficiente em termos de arrecadação.

No que tange ao aspecto econômico, a eficiência, para além dos domínios arrecadatórios proporciona maior segurança jurídica seja para o contribuinte seja para a administração Tributária, estimulando, inclusive, a médio prazo, um impacto bastante positivo na economia nacional a partir da diminuição da sonegação.

No tocante ao aspecto jurídico, pode-se concluir que, diante das limitações apresentadas pelo sistema puramente litigioso, e da certeza da arrecadação conferida pelo consenso, a introdução da transação tributária, por atender ao princípio da eficiência, põe-se em linha com o interesse público.

Com efeito, argumenta Carlos Victor Muzzi Filho, procurador da Fazenda do Estado de Minas Gerais, no sentido de que, tanto a transação tributária, quanto outros instrumentos de introdução do consenso do contribuinte na arrecadação, “encontram no princípio da praticabilidade (ou praticidade), suficiente embasamento teórico, justificando, pois, a adoção destes acordos de vontade em matéria tributária”.¹⁶⁸

¹⁶⁷ EVA ANDRÉS AUCEJO aponta a re-introdução do consenso na arrecadação na Itália, por meio do “*accertamento con adesione*”, como um dos grandes responsáveis pela significativa redução dos litígios em matéria fiscal no país (“Evaluación de la litigiosidade en el ‘Rapporto Tributario’ en Italia. La recaudación tributaria proveniente del instituto tributario conciliativo denominado ‘Accertamento con adesione’”). In “Papeles de Seminario de Estudio sobre ‘Mecanismos Alternativos de Resolución de Controversias Tributarias’”. *Apud* CASÁS, José Osvaldo, **La Transacción y la Transacción Tributaria en general en el Derecho Comparado**, in Revista Internacional de Direito Tributário, Belo Horizonte, v. 3, jan/jun 2005., pp. 94-95.

¹⁶⁸ Muzzi Filho, Carlos Victor. **A vontade do contribuinte no Direito Tributário** (existem contratos fiscais?). In: Revista jurídica da Procuradoria Geral da Fazenda Estadual, n.48/50, p.11-32, out./jun. 2002/2003.

O mesmo autor explicita, com espeque na lição de Misabel Derzi, que o princípio da praticidade é um imperativo constitucional implícito, pois visa tornar a legalidade factível. Trata-se de princípio geral de economicidade e exequibilidade que, no Direito Tributário, evita tornar inviável a arrecadação pelo exame exaustivo dos fatos em questão.

No mesmo sentido, o também procurador da Fazenda do Estado de Minas Gerais, Onofre Alves Batista Júnior, comentando dispositivo da Lei estadual 6.763/1975, que permite a transação, vem a afirmar que:

“Não se trata de ‘faculdade’ outorgada à administração pública de transacionar, mas de ‘poder/dever’ de boa administração, isto é, a Administração Pública deve buscar a solução que melhor satisfaça os anseios da coletividade.”¹⁶⁹

Portanto, a finalidade da transação tributária é tornar factível a arrecadação, evitando o desperdício de esforços administrativos, em situações de incertezas, além de aproximar fisco e contribuintes, diminuindo a litigiosidade e a insegurança na tributação.

Em última análise, o instituto promove a paz na seara fiscal, sem abrir mão da arrecadação factível, feita com maior eficiência (melhor resultado e menor esforço). Não se pode, portanto, negar que, neste sentido, vem atender a reclamos do interesse público, de base constitucional.

Entretanto desde que superada a questão do interesse público na introdução da transação tributária, é preciso investigar a compatibilidade do instituto com os princípios mais relevantes do nosso Direito Tributário, especialmente com os da indisponibilidade do crédito tributário, legalidade e isonomia.¹⁷⁰

¹⁶⁹ ¹ *Op. cit.*, p. 123.

¹⁷⁰ HELENO TAVEIRA TORRES afirma que “*Perplexidade, essa é a sensação de todos que iniciam leituras mais atentas sobre propostas de aplicação de mecanismos pactícios ou soluções típicas de regimes de direito privado, nos campos em que se permitam mediação, conciliação, transação ou mesmo a adoção de medidas arbitrais na composição de conflitos em matéria tributária. Na verdade, esta sensação decorre mais do modo equivocado como estes argumentos são apresentados do que propriamente das contingências que eles projetam sobre os princípios alegados como afetados na sua construção axiológica, como os da isonomia, preservação da capacidade contributiva, indisponibilidade do crédito tributário e legalidade material (tipicidade), os maiores elementos de resistência para que se possam estender aos domínios das lides tributárias os citados mecanismos*” (“*Transação, arbitragem e conciliação judicial como medidas alternativas para resolução de conflitos entre Administração e Contribuintes* –

Quanto ao princípio da indisponibilidade do crédito tributário pelos agentes públicos responsáveis por sua arrecadação, entendemos decorrer do próprio Estado Democrático de Direito, que implica não pertencer ao agente público os créditos tributários que são devidos pelo cidadão para o bem da coletividade. Enfim, é um princípio derivado da indisponibilidade do interesse público, princípio basilar do Direito Público.

A questão que se coloca, com efeito, é que o agente do fisco, ao realizar a transação tributária precisa fazer concessões, renunciando a parte do crédito inicialmente pretendido¹.

Entretanto, forçoso reconhecer que na transação tributária não se renuncia ao crédito, mas à incerteza, que é substituída pelo consenso. O que é incompatível com este instituto é a certeza da arrecadação independente dele.

A transação tributária deve ter lugar, portanto, quando o crédito, ou seu recebimento, de outro modo forem incertos. Pois nesses casos o consentimento reduz significativamente os riscos. Quando, porém, estes riscos não são consideráveis, não deve haver transação.

Em termos práticos, não há falar em transação se o lançamento se encontra baseado em fatos robustamente comprovados e dificilmente contrastáveis, e em entendimento dominante na Jurisprudência, ou em disposição literal de lei. Aqui só comporta transacionar sobre o cumprimento da obrigação tributária. Aquela transação sobre a identificação da fatispécie tributária deve ter lugar quando o crédito é duvidoso, baseado em presunções passíveis de contraprova factível, ou em fatos apenas parcial ou fracamente inferidos, e/ou em entendimento que contraria parcela significativa da Jurisprudência, ou que requer esforço de argumentação para convencer de sua legalidade.

Enfim, a administração tributária, dado o destino de grande parcela dos lançamentos que efetua, pode trocar a incerteza de um crédito maior, por um crédito menor,

simplificação e eficiência administrativa”, in Revista Fórum de Direito Tributário, ano 1, n. 2, p. 91-126, mar./abr. 2003, pp. 101-102). De se notar, entretanto, que a capacidade contributiva é critério de comparação para que se opere a isonomia no campo tributário (Cf. Nota de MISABEL DERZI in BALEEIRO, Aliomar, “*Limitações constitucionais ao poder de tributar*”, Rio de Janeiro, Forense, 1997, p. 536). Assim, os princípios que geram maiores “contingências” na adoção dos mecanismos consensuais, a rigor, são indisponibilidade do crédito tributário, legalidade e isonomia.

porém certo. Este último é irrenunciável, proquanto certo, enquanto aquele pode ser objeto de transação.

Sobreleva notar, ainda, que indisponibilidade, assim como tributo, são conceitos de direito positivo (e não lógicos), cabendo, pois, à lei dizer quando há ou não disponibilidade.¹⁷¹ É, assim, aceito de um modo geral, pela doutrina brasileira, que, havendo lei autorizativa da Transação Tributária, nos termos do art. 171 CTN, resta superado o óbice da indisponibilidade.¹⁷² Posição já acolhida pelo Supremo Tribunal Federal no RE 79.102/BA, julgado aos 17/10/75, relator o ministro Bilac Pinto.

É preciso ponderar, contudo, que a lei autorizadora da transação deve ter uma redação suficiente para que o instituto atenda ao interesse público, limitando a sua aplicação aos casos de incerteza fundada da arrecadação, sob pena de incorrer em autorização para favoritismos e renúncia de receita injustificada.

Outro importantíssimo princípio a ser considerado e que será objeto do capítulo V deste trabalho, é o da legalidade da tributação. Com efeito, somente a lei pode definir como o crédito tributário pode nascer (fato gerador) e como pode se extinguir. Por isso, o princípio da legalidade pode parecer incompatível com a transação, que requer a possibilidade do consenso no tratamento do crédito tributário, podendo levar até mesmo à sua extinção por um acordo de vontades.¹⁷³ E, ademais, para que se alcance a melhor

¹⁷¹ TORRES, Heleno Taveira, *op. cit.*, p. 114.

¹⁷² É o que conclui, em trabalho inteiramente dedicado ao tema, após ampla colação de doutrina, legislação e Jurisprudência, PAULO HENRIQUE FIGUEIREDO, Promotor de Justiça no Estado de Pernambuco: “A transação, quando levada às hostes do Direito Tributário, é transmudada tornando-se limitada, em razão do interesse público, O caráter de disponibilidade é afastado, pois só com autorização legal específica, pode o Estado transacionar para por fim a um litígio envolvendo questões tributárias” (**A transação tributária como expressão dos direitos do cidadão**, Recife, Bagaço, 2004, p. 226

¹⁷³ “A amigável composição do tributo que antes constituía a finalidade mais apropriada do accertamento tributário, não parece ter vigência na atualidade devido a que a natureza ex lege da obrigação tributária deve prevalecer sobre a vontade das partes mediante uma simples convenção; provavelmente este sistema convencional contribuiria à degradação absoluta do lançamento como ato sério que gera direitos e obrigações” (MOREANO, Rodrigo Garcés *et all*, “Facultades de la Administración en materia de determinación tributaria”, Relato Nacional por el Ecuador a las XVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Anales de las Jornadas, Tomo de Relatos Nacionales, p. 375; *apud* CASÁS, José Osvaldo, *op. cit.*, p. 88, tradução livre).

solução para o caso concreto, necessário se faz acompanhar o instituto da transação de certa dose de discricionariedade.¹⁷⁴

Todavia, essa incompatibilidade se afigura aparente porquanto é a lei que deve autorizar a transação, como alude o artigo 171 CTN. Portanto o consenso é uma alternativa que a lei oferece à Administração Tributária para desenvolver sua atividade que até então se manifestava de forma unilateral.

Por outro lado, novamente deve-se ter em mente o quanto é incerto o crédito tributário a ser transacionado. Deveras, não obstante a infalibilidade da incidência, o conhecimento dela é falível e duvidoso.¹⁷⁵

Exatamente em razão disso é necessário o lançamento do crédito, que o CTN chega a dizer que o constitui, como ainda a possibilidade de defesa, o devido processo legal, o julgamento por um órgão imparcial, e o controle pelo Poder Judiciário.

Portanto, é exato asseverar que não há renúncia à aplicação da lei, mas à contenda sobre a que essa aplicação leva no caso concreto. A dúvida é suplantada, fundando-se o crédito no ato de consenso entre fisco e contribuinte. E isso em situações em que o grau de incerteza é apreciável. Enfim, não se trata de instituir, ou de reduzir tributo sem lei, mas de substituir a autoridade pelo consenso no acertamento da aplicação da lei sobre o fato que se afigura incerto.

¹⁷⁴ “*Em despeito do quanto dispõe o art. 171 do Código Tributário Nacional e apesar da equivocada opinião ainda prosperante em expressiva parcela da doutrina, não padece dúvida que o aludido instituto afigura-se incompatível com as premissas concernentes à tributação, dentre elas a necessária discricionariedade que preside a transação e a vinculabilidade que permeia toda a função administrativa relativa aos tributos. Diferentemente de determinadas modalidades extintivas, a teor da compensação ou da remissão ou da confusão, dentre outras, esta reconhecida por Jarach, as quais podem submeter-se a atos vinculados, a transação ao contrário, somente pode ser efetivada por meio de ato administrativo discricionário, o que atrita o postulado da vinculabilidade da tributação*” (JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira, in MARTINS, Ives Gandra da Silva (coordenador), Comentários ao Código Tributário Nacional, vol. 2, São Paulo, Saraiva, 1998, p. 402).

¹⁷⁵ Cf. BECKER, Alfredo Augusto. Op. Cit. pp. 44-46 e 280-281. PONTES DE MIRANDA lecionava: “As regras jurídicas têm incidência infalível; a incerteza, a respeito delas, é subjetiva; também os fatos se dão e não se podem dar e não dar; nós é que podemos não saber se deram, ou se não se deram” (Tratado de Direito Privado, Tomo 25, § 3.030).

Já quanto à discricionariedade, também não prevalece o obstáculo contra o emprego da transação.

A respeito da conhecida opinião de Eduardo Marcial Ferreira Jardim, com costumeira argúcia, Hugo de Brito Machado lembra que o artigo 3º CTN, que determina a plena vinculação na exigência de tributos, é norma geral em relação à norma de exceção do artigo 171 do mesmo diploma, e que, por pertencerem ambos à lei complementar, o segundo não pode ser invalidado pelo primeiro.¹⁷⁶

Já Helene Taveira Torres vai além, e afirma que que “a legalidade material prospera unicamente quando se alcançam condições para se determinar, com a maior aproximação possível, a verdade material”.¹⁷⁷ Assim, afastando a transação “para discutir situações jurídicas formais ou adequadamente provadas”, defende que o espaço de discricionariedade seja o mais possível reduzido pela norma, e que “isto é também domínio de legalidade, na medida em que o ordenamento promove predeterminação normativa de conduta dentro de valorações comparativas para análise de casos concretos.”^{178 179}

Ora, a discricionariedade não significa arbitrariedade. A atuação da Administração Tributária, quando assim permitida é também vinculada lei que lhe abre uma margem de apreciação. A legislação tributária tem dispositivos que de forma expressa possibilitam uma atuação discricionária, tal como o parágrafo único do artigo 116 do CTN com a seguinte dicção:

“Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos
(omissis)
Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.”

¹⁷⁶ **A transação no direito tributário**, RDDT 75:60.

¹⁷⁷ *Op. cit.*, p. 107.

¹⁷⁸ *Idem*, p. 105.

¹⁷⁹ Cf.: BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves, *op. cit.*, que defende a necessidade da Administração poder agir com discricionariedade para alcançar o bem comum com a devida eficiência, como ainda que, neste sentido a atribuição do poder-dever discricionário na transação não se reveste do caráter de arbitrariedade.

A ausência de discricionariedade em matéria tributária e, portanto uma idéia preconcebida que não corresponde à realidade.

Merece análise, por fim, o princípio da isonomia da tributação. Pois, sendo realizada a cada caso, a transação pode causar uma aparente injustiça.¹⁸⁰

Todavia a contradição é apenas aparentemente. Primeiramente, deve-se notar que nunca duas situações são absolutamente iguais. Circunstâncias do caso, como a boa ordem dos livros num e não noutra, diferenças de métodos de escrituração, solvabilidade diversa dos contribuintes, capacidade de oferecer garantias etc., além dos diferentes fundamentos de cada autuação, e da própria diversidade da qualidade do trabalho fiscal, desigualam autuações e/ou contribuintes aparentemente iguais.

Outrossim, a transação é justamente uma forma de “personalizar” o caso, tratando desigualmente os desiguais, cada situação conforme sua particularidade. Dessarte, a transação opera o acertamento pelo consenso, e não pela imposição de um terceiro, que decide com base em informações controvertidas, contraditórias e incompletas, como sói acontecer nas instâncias julgadoras.¹⁸¹

Repise-se que, sendo a transação voltada aos casos de fundada incerteza quanto ao desfecho da exigência, trata-se de terreno em que a legalidade material é falha, pois encontra limite na verdade material. Donde também a isonomia, a que a lei visa curar, queda prejudicada. Não é, portanto uma decisão de autoridade que restabelecerá a igualdade cambaleante, e nem uma solução consensual que a abalará.

¹⁸⁰ “O princípio da igualdade também é obstáculo para que a transação possa ser admitida como mecanismo de aplicação indiscriminada para a solução de conflitos tributários. (...) O princípio da igualdade da tributação exige que a tributação se faça de forma impessoal, portanto, com base na vontade da lei e não na vontade de homens, por melhores que sejam” (CRUZ, Paulo Ricardo de Souza, op. cit., pp. 188-191). Cf. FIGUEIREDO, Paulo Henrique, op. cit., pp. 205-206, para quem a flexibilização da transação no Direito Tributário favorece o tratamento anti-isonômico, invocando o exemplo do abrandamento de multas e juros, que, por via indireta, penaliza o contribuinte adimplente, que nenhum privilégio alcança pelo pagamento pontual.

¹⁸¹ “Fixar de forma unilateral os elementos incertos da obrigação tributária não garante uma maior proteção do interesse social; ao contrário, que intervenha a vontade do particular outorgará maior garantia, assim como maior grau de eficácia ao criar-se uma vinculação por parte do obrigado tributário” (PADIAL, Ignacio Cruz. “Es posible el arbitraje tributario?,” Impuestos, Madrid I, p. 383-384, 1999; apud TORRES, Heleno Taveira, op. cit., p. 117, tradução livre).

Ademais, essas diferenças de desfecho de autuações idênticas não seriam uma exclusividade da transação tributária, mas ocorrem também no sistema litigioso (puro). Afinal, embora comuns os recursos de uniformização de Jurisprudência, eles são no mais das vezes limitados a certos aspectos, e fatalmente não evitam todas as divergências, nem tampouco socorrem todos os casos.

3.3.2 Arbitragem como alternativa de resolução preventiva de conflitos em matéria tributária

A exemplo do que se constata nas considerações tecidas sobre a transação, não se encontra em nenhum artigo da Constituição qualquer impedimento para a adoção de soluções pactícias em matéria tributária, cabendo à Lei decidir fazê-lo, nos termos e limites que julgar satisfatórios. Nesse sentido já se encontra em pleno funcionamento no âmbito da Administração Federal a Câmara de Conciliação e Arbitragem da administração Federal, criada pelo Ato Regimental no. 05, de 27 de setembro de 2007, regulamentada pela Portaria AGU no. 1,281, de 27 de setembro de 2007,¹⁸² cujos objetivos são: i) conciliar os litígios entre órgãos e entidades da administração Federal; ii) evitar a judicialização de demandas envolvendo órgãos e entidades da administração Federal; iii) encerrar processos já judicializados, harmonizando os interesses dos órgãos envolvidos, por meio de conciliações, inclusive por arbitramento. Dentre as competências da referida Câmara estão a de i) identificar os litígios entre órgãos e entidades da Administração Federal; ii) manifestar-se quanto ao cabimento e à possibilidade de conciliação; iii) buscar conciliação entre órgãos e entidades da administração Federal; iv) supervisionar as atividades conciliatórias no âmbito de outros órgãos da Advocacia-Geral da União. Dita conciliação

¹⁸² A Medida Provisória no. 2.181-35/2001 prevê: “Art. 11. Estabelecida controvérsia de natureza jurídica entre entidades da Administração Federal indireta, ou entre tais entes e a União, os Ministros de Estado competentes solicitarão, de imediato, ao Presidente da República, a audiência da Advocacia-Geral da União. Parágrafo único. Incumbirá ao Advogado-Geral da União adotar todas as providências necessárias a que se deslinde a controvérsia em sede administrativa.”

pode ser praticado sem qualquer limitação material, do que se deduz que se poderia aplicar também em matéria tributária, como de fato já vem sendo aplicada

Mister que se diga, esse procedimento estará limitado apenas aos tributos federais, a não ser que as pessoas políticas sejam habilitadas a adotar mecanismos de mediação, conciliação, transação ou arbitragem em matéria tributária, por força da norma geral (art. 146, III, b, da CF), nos termos de lei complementar que disponha sobre matéria de obrigação e crédito tributários. Após isso, tais pessoas passariam a providenciar suas leis internas de procedimentos, demarcando os limites e campos de possibilidades, outorgando competências para as respectivas administrações, para que estas providenciem os meios necessários à sua execução. Tudo, portanto, nos termos e limites de legalidade.

O procedimento de arbitragem que se poderia adotar teria que atender a todos os ditames de exigência de legalidade: a) como *norma geral* que deve ser introduzida, por Lei Complementar, para defini-lo como meio de extinção de obrigações tributárias e indicar seus pressupostos gerais, limites e condições (art. 146, CF); b) *Lei formalis*, para regular o procedimento e a forma de escolha dos árbitros, bem como a composição do tribunal arbitral, os efeitos da decisão e do laudo arbitral, além dos outros (art. 37, da CF); e c) *Lei materialis*, dando os contornos dos conflitos que poderiam ser levados ao conhecimento e decisão do tribunal arbitral (art. 150, CF). Vê-se a legalidade transpassando todo o procedimento, com reduzido campo de discricionariedade, o que já é empregado em matéria tributária; basta observar os arts. 153, 155-A, 172, 179 e 181 do CTN, ao tratar da concessão de moratória individual, parcelamentos, remissão, isenção ou anistia.

No Brasil, a arbitragem está prevista desde a edição da Lei n° 9307, de 23.09.1996, cujo artigo 3° prescreve que as partes interessadas podem submeter a solução de seus litígios ao *juízo arbitral mediante convenção de arbitragem*, assim entendida a cláusula compromissória e o compromisso arbitral, tomando como limites para sua adoção o que se contém no artigo 1° da Lei, de tal modo que *somente as pessoas capazes de contratar poderão valer-se da arbitragem para dirimir litígios relativos a direitos patrimoniais disponíveis*. O *compromisso arbitral* é a convenção através da qual as partes submetem um litígio à arbitragem de uma ou mais pessoas, podendo ser judicial ou extrajudicial (art. 9). A *cláusula compromissória* é a convenção através da qual as partes em um contrato comprometem-se a submeter à arbitragem os litígios que possam vir a surgir,

relativamente a tal contrato (art. 4º), podendo, igualmente, as partes estabelecerem na própria cláusula, ou em outro documento, a forma convencionada para a instituição da arbitragem (art. 5º). Quanto ao *procedimento* adotado, a arbitragem poderá ser de direito ou de equidade, a critério das partes (art. 2º), de modo que as partes podem escolher, livremente, as regras de direito que serão aplicadas na arbitragem, desde que não haja violação dos bons costumes e à ordem pública. Poderão, também, as partes convencionarem que a arbitragem se realize com base nos princípios gerais de direito, nos usos e costumes e nas regras internacionais de comércio. As partes nomearão um ou mais *árbitros*, sempre em número ímpar, podendo nomear, também, os respectivos suplentes. Pode ser árbitro qualquer pessoa capaz e que tenha a confiança das partes (art. 13).

Esse resumo do programa normativo da Lei nº 9307/96, evidentemente, não se compagina com a exigibilidade de tributos, por diversos motivos, mas é um elemento importante para balizar os ajustes necessários para se alcançar um instrumento típico de arbitragem em matéria tributária, necessariamente autorizada por Lei Complementar, nas funções de norma geral, nos termos do art. 146, III, da Constituição.

Mais próximo, contudo, do que se espera de um procedimento como o que se reclama acima, para o âmbito das relações tributárias, encontra-se a previsão do parágrafo único do art. 11 da MP no. 2.180, acima referida. Por sua vez, a portaria no. 1.281, de 27 de setembro de 2007, dispõe sobre o deslinde, em sede administrativa, de controvérsias de natureza jurídica entre órgãos e entidades da administração Federal, no âmbito da Advocacia-Geral da União, importante a transcrição dos artigos 1º, e 2º. *verbis*:

“ O Advogado-Geral da União, no uso de suas atribuições e tendo em vista o disposto no art. 4º., incisos I, X, XI, XIII, XVIII e § 2º. Da Lei Complementar no. 73, de 10 de fevereiro de 1993, no art. 8º.-C da Lei no. 9.028, de 12 de abril de 1995, e no art. 11 da Medida Provisória no. 2.180-35, de 24 de agosto de 2001, resolve:

Art. 1º. O deslinde, em sede administrativa, de controvérsias de natureza jurídica entre os órgãos e entidades da administração Federal, por meio de conciliação ou arbitramento, no âmbito da Advocacia-Geral da União, far-se-á nos termos desta Portaria.

Art. 2º. Estabelecida controvérsia de natureza jurídica entre órgãos e entidades da Administração Federal, poderá ser solicitado seu deslinde por meio de conciliação a ser realizada:

I - pela Câmara de conciliação e Arbitragem da Administração Federal – CCAF;

II- pelos Núcleos de assessoramento Jurídico quando determinado pelo consultor-Geral da União;

III – por outros órgãos da Advocacia_Geral da União quando determinado pelo Advogado-Geral da União.

Parágrafo único. Na hipótese dos incisos II e III do caput, as atividades conciliatórias serão supervisionadas pela CCAF.”

Acompanhando a leitura, percebe-se que foi instituído procedimento de *Conciliação Administrativa* destinado a *solucionar conflitos*, inclusive por *arbitramento*, sem qualquer limitação material, do que se deduz que se poderia aplicar também em matéria tributária, quando os sujeitos forem *órgãos da Administração Federal direta e as entidades da Administração Federal indireta, bem como entre estas últimas*. A *Câmara de Conciliação Administrativa* terá competência, desse modo, para aplicar a transação ou a arbitragem (administrativa) para compor conflitos de interesses qualificados subjetivamente, mas não materialmente.

Sobre seus limites materiais, em matéria tributária, a arbitragem somente poderia ser adotada para hipóteses de litígios fundados em questões materiais, simples. Dúvidas sobre a aplicação da legislação tributária restariam como âmbito próprio para serem resolvidas por consultas fiscais, do mesmo modo que assuntos vinculados a matérias típicas de julgamento sobre o direito material, constitucionalidade, controle de legalidade, aplicação de sanções pecuniárias, dentre outras, continuariam sujeitas a controle dos órgãos do processo administrativo. A nosso juízo, todas as matérias próprias de inversão do ônus da prova, por presunções e similares, garantem um espaço de disponibilidade, relativamente aos direitos patrimoniais envolvidos. É o que se vê nos casos de incidências com bases presumidas, dependentes de arbitramento ou de qualquer outra espécie de critério indeterminado, como “preço de mercado”, “valor venal”, “valor da terra nua”, pautas de valores, definição de preços de transferência, definição de mercadorias, como a qualificação de produtos, numa tabela ordenada segundo a seletividade e essencialidade, custos e valor de bens intangíveis, hipóteses de cabimento de analogia e equidade etc.

A principal característica da arbitragem é a atribuição do dever de sujeição das partes à decisão do árbitro ou tribunal arbitral, a quem se submetem voluntariamente. Por isso, ao se ter como parte do litígio um órgão da Administração, a vontade desta há de ser externada por órgão competente, legalmente estabelecido, preferencialmente de composição coletiva, com representantes da Fazenda Pública, da Procuradoria e eventualmente do Ministério Público, agindo com procedimentos próprio, de sorte a garantir plena legitimidade da decisão, pela composição dos valores persistentes na garantia dos princípios de legalidade, indisponibilidade do crédito tributário (patrimônio público), moralidade e eficiência administrativa e isonomia tributária.

Ao contrário da transação, a arbitragem não tem por escolpo qualquer modalidade de negócio jurídico contratual entre contribuinte e poder público, quanto aos elementos e conteúdos das relações jurídico-tributárias. Segue a Administração agindo sob atos pautados em estrita legalidade, condicionada, agora, por um direito prévio a contraditório, visando a alcançar um acordo com o contribuinte sobre qualquer matéria de fato controvertida. A indisponibilidade do crédito tributário decorrente do resultado do acordo restará incólume, com todos os instrumentos de garantias que a legislação predispõe para sua segurança.

Quanto aos efeitos, o “compromisso arbitral” geraria eficácia vinculante para a Administração, que ficaria obrigada ao quanto fosse acordado e decidido no laudo arbitral, para os fins de lançamento e cobrança do crédito tributário. Para o contribuinte, haveria como único efeito aquele de afastar o direito ao processo administrativo, ao assumir o compromisso de renunciar a qualquer espécie de recurso administrativo visando a discutir o conteúdo material da resolução alcançada. A Constituição, ao garantir, o monopólio da jurisdição judicial, nos termos do art. 5º, XXXV, não admitiria que tal impedimento pudesse ir além dos limites administrativos. Nenhuma espécie de auto-executoriedade tampouco poderia ser reclamada pela Administração, objetivando superar a execução judicial de créditos tributário, na medida que a arbitragem não substitui nem os atos de lançamento, nem os de cobrança ordinária do crédito tributário. Isso não impede, outrossim, que a lei defina o “laudo arbitral” como espécie de título executivo extrajudicial, para os fins de execução fiscal dos créditos ali definidos e liquidados.

3.3.3 Conciliação judicial de conflitos formalizados em matéria tributária

A partir da constatação de que a transação e a arbitragem estão permitidas no direito brasileiro, como medidas de solução de conflitos em matéria tributária, no âmbito de procedimentos tipicamente administrativos, resta saber se haveria espaço para uma possível inserção de procedimentos conciliatório preventivo no corpo do processo judicial, com idêntica finalidade, qual seja, resolver definitivamente o litígio de modo célere, prático, eficaz e econômico.

Uma alternativa que merece encômios, praticada atualmente no direito italiano como solução de controvérsias em matéria tributária, é a chamada *conciliação judicial* (Lei n° 656, de 30.11.94; DL n° 218, de 19.06.1997), à semelhança do que ocorre nos domínios de outras matérias, como a trabalhista ou de direito de família, que pode ser provocada no início de qualquer processo judicial, no âmbito de juízo singular, visando à composição da lide mediante acordo prévio, gerando efeitos vinculantes e definitivos para as partes, contribuinte e Administração, quando assim o confirme o recurso necessário.

Materialmente, essa conciliação prévia não encontra qualquer restrição, podendo reportar-se a provas, matéria de fato ou de direito, bastando que se trate de tributos sobre os quais a “Comissione Tributaria” tenha domínio e o Juiz seja competente para julgar; e *formalmente*, constitui-se como instituto eminentemente processual, ao pressupor um processo judicial em curso. Seguindo uma espécie de “incidente processual”, é oportunidade que a lei confere às partes para que ponham fim ao conflito, previamente ao procedimento judicial. Tanto a Administração como o contribuinte podem propor a conciliação, inclusive solicitando audiência própria para este fim. Alcançando bom êxito, a Administração expede um “decreto de extinção do processo”, com eficácia provisória de 20 dias, dentro do qual o contribuinte poderá efetuar o pagamento e, conseqüentemente, promover a extinção da dívida tributária. Outro efeito adicional é reduzir a um terço o montante da sanção pecuniária eventualmente imposta ao contribuinte.

No Brasil, esta realidade já existe, mesmo se limitada a um campo muito restrito. Veja-se o que ocorre atualmente na Justiça do Trabalho, após a Emenda Constitucional n° 20, de 15/12/1998. Diz o art. 114 da Constituição:

“Compete à Justiça do Trabalho conciliar e julgar os dissídios individuais e coletivos entre trabalhadores e empregadores, [...] e, na forma da lei, outras controvérsias decorrentes da relação de trabalho, bem como os litígios que tenham origem no cumprimento de suas próprias sentenças, inclusive coletivas. § 1º - Frustrada a negociação coletiva, as partes poderão eleger árbitros. § 2º - Recusando-se qualquer das partes à negociação ou à arbitragem, é facultado aos respectivos sindicatos ajuizar dissídio coletivo, podendo a Justiça do Trabalho estabelecer normas e condições, respeitadas as disposições convencionais e legais mínimas de proteção ao trabalho. § 3º **Compete ainda à Justiça do Trabalho executar, de ofício, as contribuições sociais previstas no art. 195, I, a e II, e seus acréscimos legais, decorrentes das sentenças que proferir.**” (grifos nossos)

Especialmente no que diz respeito à aplicação do § 3º, o lançamento e execução, de ofício, por parte da autoridade judicial, dos créditos devidos a título de contribuições previdenciárias decorre do próprio regime de conciliação judicial promovida sobre as verbas salariais devidas, dentre outras, compondo a base de cálculo do critério quantitativo da norma de lançamento expedida. Vê-se aqui nítida presença de uma transação (sob a forma de conciliação) que se transfere do âmbito trabalhista para o domínio da matéria tributária, pois ao serem definidas, por conciliação, a verbas trabalhistas devidas, ao mesmo tempo promove-se a liquidação da base de cálculo, para os fins de determinação do *quantum debeatur*, a título das contribuições.

Não há impedimentos para que se transponha aos demais processos existentes, em matéria tributária, a experiência dos processos trabalhistas, aplicando-se critérios de transação para compor litígios em audiência própria para esse fim, alcançando, com isso, agilidade na percepção definitiva dos créditos tributários e evitando o desgaste de longos e morosos processos inúteis.

4. O anteprojeto da Lei Geral de Transação em matéria tributária no âmbito

federal

4.1 Considerações iniciais 4.2 Breve análise de dispositivos do Anteprojeto 4.3 Análise acerca do contexto para discussão e adoção de uma Lei geral de transação no âmbito federal.

4.1 Considerações iniciais

No âmbito federal, desdobra-se junto à Procuradoria da Fazenda Nacional um anteprojeto de lei que dispõe sobre a transação em matéria tributária. Tem-se como objetivo possibilitar a composição de conflitos e a terminação de litígios, extinguindo-se o crédito tributário, ainda em âmbito administrativo.¹⁸³

Na exposição de motivos do aludido anteprojeto afirma-se que a proposta tem por escopo constituir nova relação entre a administração tributária e os contribuintes, possibilitando que as duas partes, mediante entendimento direto, alcancem uma aplicação mais homogênea da legislação tributária. Faz-se referência, ainda, que a iniciativa parte da experiência internacional (Alemanha, França, Itália e Estados Unidos da América) e dos permissivos já existentes nos artigos 156, incisos III e IV, 171 e 172 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 1966, entre nós vigorando com força de Lei Complementar).

Antecipa-se, ainda, que a concretização das medidas previstas no anteprojeto sob comento aumentará a eficácia do sistema arrecadatório nacional. É que com a nova sistemática os conflitos tributários serão resolvidos em apenas 90(noventa) dias, o que tornará, para o cidadão contribuinte, mais vantajosa a transação do que a aposta em longas discussões judiciais.

¹⁸³ Ver o anexo a este trabalho: Anteprojeto de Lei que dispõe sobre transação e outras soluções alternativas de controvérsias tributárias.

Por outro lado argumenta-se que, para a Fazenda Pública, a vantagem desses meios alternativos será a realização imediata de créditos tributários, sem os altos custos do processo judicial, o que, sem dúvida, vem ao encontro do interesse público. Ademais, a adoção desses meios alternativos, a médio prazo, desafogaria as instâncias administrativas de julgamento e o Poder Judiciário.

Nesse sentido buscou-se fazer um paralelo com os resultados obtidos através do procedimento transaccional na Itália, conforme se verifica na tabela abaixo:

Statistiche sul contenzioso tributario Tabella storico annuale ricorsi pendenti

Anni	Giacenze Provinciali
1991	2.297.438
1992	2.692.444
1993	2.466.033
1994	2.404.193
1995	2.146.634
1996	2.187.127
1997	1.787.768
1998	1.420.579
1999	1.075.696
2000	931.970
2001	836.529
2002	800.302
2003	641.727
2004	545.656
2005	502.815

(Dati aggiornati al 31 dicembre 2005)

Consoante se observa, o quadro de extinções de processos no âmbito judicial é igualmente significativo naquele país, já que, como constatado na tabela abaixo, 40% das decisões em processos judiciais em curso no ano de 2005 foram adotadas em decorrência da transação tributária.

ESITI SENTENZE DAL 2000 AL 2005
COMMISSIONI TRIBUTARIE PROVINCIALI

Dati Aggiornati al 20/10/2005

Fonte: Anagrafe tributaria

ESITO	ANNO					
	2000	2001	2002	2003	2004	2005
FAVOREV. UFFICIO*	26,01%	28,25%	29,08%	26,71%	24,88%	24,89%
FAVOREV. CONTRIB.	28,53%	30,77%	31,44%	31,50%	28,05%	22,94%
PARZ. FAVOREVOLE	8,13%	8,85%	8,75%	4,33%	4,56%	5,30%
ESTINZ. PROCESSO	34,01%	29,14%	27,71%	35,74%	41,01%	45,25%
ALTRI ESITI	3,32%	3,00%	3,02%	1,73%	1,50%	1,81%

** include ricorsi inammissibili*

Tais resultado anima o anteprojeto sob comento e, acaso alcançado no Brasil, terá efeitos significativos para aliviar o Poder Judiciário e as instâncias administrativas de julgamento, diminuir a litigiosidade na aplicação da legislação tributária, permitir a maior eficiência na arrecadação dos tributos e o aumento do cumprimento voluntário das obrigações tributárias, com a eliminação dos desperdícios públicos decorrentes da sistemática em vigor.

4.2 Breve análise de dispositivos do Anteprojeto

É preciso ter presente que apesar de não representar, obviamente, o texto final, afigura-se um momento oportuno para discussão de alguns dos dispositivos do mesmo.

O Anteprojeto em referência, no Capítulo I, no Título Disposições Gerais, traz o art. 1º. Com a seguinte dicção:

Art. 1º Esta lei estabelece os procedimentos e as condições que a União (Fazenda Nacional), representada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – PGFN, e os sujeitos passivos da obrigação tributária deverão atender para realização de transação administrativa e demais soluções alternativas de controvérsias tributárias, as quais, importarão em prevenção, composição ou terminação de litígio, para extinção do crédito tributário, nos termos

dos arts. 156, III, e 171, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1996 (Código Tributário Nacional).

Parágrafo único. As condições e concessões recíprocas não serão oponíveis ou exigíveis de uma parte em relação a outras quando ambas não cheguem ao termo de transação.

O art. 1º traz como condições para transação administrativa: i) débitos tributários dos sujeitos passivos cuja matéria é de competência da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional; ii) importar em prevenção, composição ou terminação de litígio.

O Anteprojeto se fundamenta nos arts. 156, III, e 171, ambos do CTN, dipondo em seu parágrafo único que retornam ao esdo primitivo (*status quo ante*), na hipótese de a transação não chegar ao seu desfecho final.

Importa trazer à baila o art. 4º. Da Lei complementar no. 73/93 o qual dispõe : que é atribuição do Advogado-Geral da União “VI – desistir, **transigir**, acordar e firmar compromisso nas ações de interesse da União, nos termos da legislação vigente.”¹⁸⁴

Anote-se que o dispositivo se refere ás ações de interesse da União. A presente lei cuida precipuamente da transação adminstrativa que no caso dirá respeito à Pasta do Ministro da Fazenda.

No que pertine à conciliação no seio do processo judicial, a parte final do referido inciso VI, ao condicionar o termo “*transigir*” aos “*termos da legislação vigente*”, comporta duas interpretações: i) ou se entende que a atribuição ao Advogado-Geral da União, para transigir, tem a força de uma norma geral, devendo ser observada até que sobrevenha Lei Complementar a alterar tal disposição; ii)b) ou se entende que se aplica somente em relação “aos termos da legislação vigente”, o que significaria dizer que é possível sobreviver de nova lei ordinária, a tratar de “novos termos de legislação”, e por essa nova lei ordinária podendo ser alterada – tal como o faz o Anteprojeto em questão.

¹⁸⁴ Recorre-se aqui, ao CTN, que dispõe: Art. 98. A expressão “legislação tributária” compreende as leis os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes

Por ser razoável a interpretação objeto da letra “b”, e por não considerar suficientemente forte a eventual inconstitucionalidade de uma lei ordinária a tratar da transação tributária, há de ser adotada o critério de interpretação desta letra.

O Art. 2º do Anteprojeto de Transação Tributária tem a seguinte redação:

O Art. 2º. Em todos os atos e procedimentos desta Lei serão observados os princípios:
I – do art. 37, *caput*, da Constituição e do art. 2º da Lei nº 9.784/99;
e
II – da confiança, da colaboração, da celeridade, da economia processual e da transparência.

As normas citadas têm a seguinte redação:

Constituição Federal de 1988:

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

Lei 9.784/99 (regula o *Processo Administrativo no âmbito da Administração Pública Federal*):

Art. 2º. A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica interesse público e eficiência.

Embora, de rigor, desnecessária tal menção, sua colocação é salutar, pois evita eventuais dúvidas.

O art. 3º do Anteprojeto de Transação Tributária tem a seguinte redação:

Art. 3º. Tanto na elaboração de qualquer proposta de transação quanto na execução dos atos e procedimentos previstos nesta Lei, o sujeito passivo deverá observar os deveres de veracidade, lealdade e boa-fé e prestará todas as informações que lhe forem solicitadas, com franca colaboração, para esclarecimento dos fatos e solução efetiva dos litígios que sejam objeto de transação.

O dispositivo trata da proposta a ser feita pelo sujeito passivo da obrigação tributária, e não quer deixar nenhuma dúvida, tanto em relação aos fatos, quanto aos demais elementos que importem na apreciação da transação, para que esta possa ser realizada.

O problema surge quando o sujeito passivo omite algum elemento substancial, que possa ter influenciado na transação. Nessa hipótese, embora fosse aconselhável que o artigo contivesse algum parágrafo para dispor sobre as conseqüências de tal inobservância, é possível entender, a *contrário sensu*, que a transação poderia ser considerada anulável ou declarada sua nulidade, conforme o caso.

O art. 4º do Anteprojeto preleciona:

Art. 4º. A PGFN somente poderá propor ou participar de algum dos procedimentos de transação designados nesta Lei nos casos previamente disciplinados e autorizados pela Câmara Geral de Transação e Conciliação da Fazenda Nacional – CGTC.

§ 1º. Os Procuradores da Fazenda Nacional, inclusive para os fins do parágrafo único do art. 10 da Lei nº 10.259, de 12 de julho de 2001, ficam autorizados a transigir nas distintas modalidades, quando expressamente autorizados e designados para estas funções, nos termos desta lei.¹⁸⁵

§ 2º. A transação nos casos que envolvam valores superiores a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) dependerá de autorização expressa, mediante parecer fundamentado:

I – do Procurador da Fazenda Nacional, quando os valores envolvidos forem inferiores a R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais); e

II – do Procurador da Fazenda Nacional com anuência do Ministro de Estado da Fazenda, quando os valores envolvidos forem iguais ou superiores a R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais).

¹⁸⁵ A Lei nº 10.259, de 2001, trata dos *Juizados Especiais Cíveis e Criminais no âmbito da Justiça Federal*, e estabelece: Art. 10. As partes poderão designar, por escrito, representantes para a causa, advogado ou não. *Parágrafo único.* Os representantes judiciais da União, autarquias, fundações e empresas públicas federais, bem como os indicados na forma do caput, ficam autorizados a conciliar, transigir ou desistir, nos processos de competência dos Juizados Especiais Federais.

¹¹ A LC nº 101 estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com amparo no Capítulo II do Título VI da Constituição. O Título VI trata da “Tributação e do Orçamento” (arts. 145 a 169); sendo que se Capítulo II contém a “Seção I – Normas Gerais” (arts. 163-164), e “Seção II – Dos Orçamentos” (arts. 165-169).

§ 3º. A transação nos casos que envolvam valores inferiores a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) serão realizadas nos termos fixados pela CGTC.

§ 4º. Para os casos que envolvam valores inferiores ao limite mínimo para ajuizamento de execuções fiscais pela Fazenda Nacional, a PGFN, ouvida a CGTC, fixará os critérios de transação para a hipótese de cobrança amigável e os executará na forma de ato do Procurador-Geral da Fazenda Nacional.

§ 5º. Para atender ao disposto nos parágrafos anteriores, a CGTC, no ato de autorização, demonstrará, mediante parecer fundamentado, a adequação da transação proposta à Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, bem como à lei orçamentária em vigor.¹¹

§ 6º. Nas hipóteses a que se refere o § 2º, o Procurador-geral da Fazenda Nacional, no parecer que expedir, ratificará a manifestação da CGTC referida no § 5º e, quando cabível, poderá demonstrar, por outros meios, a compatibilidade da transação proposta à Lei Complementar nº 101, de 2000.

O Anteprojeto, no art. 4º e §§, entre outras disposições prevê que a propositura da transação pode ser de iniciativa da PGFN, e fixa os valores das obrigações tributárias que dependem de autorização expressa das autoridades que menciona.

Tanto na hipótese de transação proposta pela PGFN, quanto pelo sujeito passivo da obrigação tributária, a PGFN somente poderá dela participar, nos casos previamente disciplinados e autorizados pela CGTC.

A expressão “PGFN”, posta no *caput* do art. 4º, designa qualquer das Procuradorias integrantes da estrutura da PGFN, que somente podem transacionar nos casos previamente disciplinados e autorizados pela CGTC.

Nos termos do § 1º do art. 4º, o Procurador da Fazenda Nacional (PFN) somente poderá transigir nos casos específicos em que expressamente autorizados e designados.

Os §§ 2º e 3º do art. 4º fixam os limites dos valores das obrigações tributárias que dependem de autorização expressa.

O § 4º do art. 4º trata da transação das obrigações tributárias cujo valor não autoriza o ajuizamento de execução fiscal.

O § 5º do art. 4º cuida da demonstração, pelo parecer da CGTC, que a transação situa-se dentro dos limites da Lei Complementar nº 101, de 2000, e da lei orçamentária vigente.

Trata-se de uma exigência saudável e, ao mesmo tempo, complexa pois, quiçá, além dos elementos objetivos, haverá necessidade de uma apreciação subjetiva, aspecto que, em questões delicadas tais como a transação e conciliação tributárias, importa numa responsabilidade considerável.

Note-se que o § 6º do art. 4º trata apenas das hipóteses do § 2º, excluindo, portanto, a transação objeto do § 3º.

Em todas essas hipóteses, previstas no art. 4º, e §§, a experiência indicará a diretriz a ser seguida, mesmo que haja de proceder a ajustes pontuais na Lei de Transação tributária.

O art. 5º do Anteprojeto de Transação Tributária tem a seguinte redação:

Art. 5º. A transação não aproveita nem prejudica senão aos que nela intervierem, exceto nos casos de sucessores, responsáveis solidários ou substitutos tributários, limitadamente aos efeitos sobre a situação jurídica relativa a cada um desses.

A disposição até que é razoável, mormente no ponto em que não inclui, entre as exceções, o “substituído” tributário.

Dispõe o art. 6º do Anteprojeto de Transação Tributária:

Art. 6º. A transação poderá dispor sobre todo ou parte do litígio existente entre a Fazenda Nacional e o sujeito passivo, incluindo sanções administrativas, juros, valores oferecidos em garantias, inclusive para os efeitos de modificação ou substituição, obrigações acessórias, encargos de isenções, regimes de moratórias ou quaisquer outras situações que a tenham originado.

O art. 6º abre a possibilidade de reduzir o seu campo de atuação em relação às obrigações tributárias de um mesmo sujeito passivo, podendo ser transacionado certo litígio tributário, e não incluir outros.

O art. 7º do anteprojeto de Transação Tributária tem a seguinte redação:

“Art. 7º. A transação, em qualquer das suas modalidades, não poderá:

I – dispor sobre matéria de inconstitucionalidade;
II – resultar em negociação do montante dos tributos devidos, salvo:
a) as remissões autorizadas neste lei ou em outras leis específicas;
ou

b) as reduções decorrentes da extinção do litígio.

§1º. A vedação do inciso II deste artigo não se aplica às sanções de natureza pecuniária, aos juros de mora e aos demais acréscimos pecuniários, que poderão ser reduzidos segundo os critérios e as condições de solução dos litígios na forma desta lei, inclusive diferenciados segundo o montante de pagamento de crédito tributário envolvido, nos seguintes limites:

I – até cem por cento do seu valor no caso de exigências de multas decorrentes unicamente do descumprimento de obrigações acessórias;

II – até oitenta por cento:

a) dos juros de mora;

b) de sanções de natureza pecuniária; e

III – até cem por cento dos demais encargos de natureza pecuniária, como sucumbência e outros.

§2º. Ato do Poder Executivo fixará as margens de redução, dentro dos limites máximos previstos no §1º.

§3º. Os critérios de indicação das margens de redução, dentre outros, tomará em consideração o histórico fiscal e a situação econômica do contribuinte.

§4º. A vedação do inciso I deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo tribunal Federal;

II – que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal da constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10. 522, de 19 de junho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993.

III – que em ato fundamentado do Ministro de Estado da Fazenda fique afastada a aplicação da norma ou reconhecida a sua perda de eficácia.”

O art. 7º do anteprojeto delimita o campo, dentro do qual podem as obrigações tributárias a serem transacionadas, sendo que o inciso I, complementado pelas - exceções referidas no §4º -, ao estabelecer que a transação “não poderá dispor sobre matéria de

inconstitucionalidade”, afigura-se deveras interessante, tendo em vista que, celebrando-se uma transação tributária que teve por objeto uma norma tributária posteriormente declarada inconstitucional pelo STF, em verdade transacionou-se sobre uma obrigação tributária inexistente. Nesses casos, entendo que o direito à restituição nasce com a *actio nata*, ou seja, contagem do prazo prescricional a partir do trânsito em julgado da declaração de inconstitucionalidade.

Em síntese a questão é precisamente a afastar, do campo da transação, todas as controvérsias estritamente jurídicas – “debate sobre teses” -, inclusive aquelas relacionadas com eventuais questionamentos em torno da inconstitucionalidade de normas, com duas características adicionadas que merecem destaque: i) que não se trata, no dispositivo referido, de, abertamente, afirmar ou negar a possibilidade de que a Administração Pública conheça/decida sobre questionamentos em torno da inconstitucionalidade de normas – tema em torno do qual a polêmica é ampla e bem conhecida de todos -, mas sim, e unicamente, de afirmar que a transação não poderá “dispor” (ou seja, resolver mediante renúncias recíprocas na forma do termo de transação final) sobre matéria afeta a inconstitucionalidade – como aliás, de resto e no geral, também não poderá, como já acima referido, “dispor” sobre o mérito de quaisquer controvérsias estritamente jurídicas (“debate sobre teses”); e ii) que a opção pela expressão “matéria de inconstitucionalidade”, mesmo que certamente criticável e quiçá aperfeiçoável por outros, decorreu, fundamentalmente, das considerações desenvolvidas pelo STF, especificamente na lavra do Min. Moreira Alves, por ocasião do julgamento da Questão de Ordem (QO) preliminar à Ação Direta da Constitucionalidade n 1, onde marcou o Ministro, a distinção entre a ADIN e a ADC no fato de que nesta se suscita a “constitucionalidade” – dentro de certas premissas antecedentes e objetivando a sua confirmação pelo STF –, enquanto que naquela (ADIN) se impugna/contesta esta constitucionalidade – ou seja, se sustenta a existência de uma questão de inconstitucionalidade – e se espera um pronunciamento do STF sobre a existência, ou não de determinados vícios de inconstitucionalidade.

O mais importante é o prosseguimento do debate e o aperfeiçoamento contínuo, no mérito ou na técnica jurídica, do projeto.

O inciso II do referido art. 7º indica que não pode ser objeto de negociação o “*montante dos tributos devidos*”, significando dizer que pode ser objeto de transação o “*an*

debeatur” (dúvida sobre a concorrência do fato gerador, ou algum dos seus elementos), e não o “*quantum debeatur*” (quando superada aquela dúvida ou complexidade).¹⁸⁶

O art. 7º/§2º, ao referir-se a ato do “Poder Executivo”, e não do “Presidente da República”, importa dizer que pode ser ato emanado de órgão do Poder Executivo, detentor da competência de que dispõe por delegação, nos termos da estrutura Administrativa.

O art. 7º/§3º envolve certa dose de complexidade na emissão de juízo sobre a “situação econômica do contribuinte” que, apurável em face de elementos objetivos, nem sempre tais elementos espelham a realidade.

O art. 8º do Anteprojeto de Transação Tributária tem a seguinte redação:

Art. 8º. Admitida por ambas as partes a transação, o prosseguimento poderá ser subordinado, concomitantemente ou alternadamente:
I – à exigência de prévia assinatura de termo de ajustamento de conduta pelo sujeito passivo;
II – à substituição ou ao efeito de solidariedade do administrador inidôneo, nos termos do art. 39 desta lei.

Trata-se de uma faculdade (poderá) a ser mais propriamente utilizada para assegurar o interesse da Fazenda Pública.

Por sua vez, o art. 39 do Anteprojeto sob análise define como administrador inidôneo aquele que: i) tenha sido condenado, há pelo menos cinco anos, por fraude contra credores, fraude de execução ou por qualquer dos crimes contra a ordem tributária; ii) seja reincidente em ilícitos tributários administrativos; iii) se nega a prestar informações à Fazenda Nacional, ou as presta de modo insuficiente, no curso dos procedimentos desta lei, anterior ou posteriormente à expedição do termo de transação; iv) quando houver indícios do descumprimento da presente lei ou de atuar com dolo simulação ou fraude, o que pode

¹⁸⁶ ¹³ *An debeatur*. Expressão a significar incerteza quanto ao valor devido, se devido. (FILARDI, LUIZ, Antônio **Dicionário de expressões latinas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002, 2002. P. 38). *An Et Quantun debeatur* – Deve e quanto se deve. “O pedido genérico pode levar ao desdobramento do processo de conhecimento: na primeira relação processual, a sentença decidirá sobre a obrigação do réu, ou *an debeatur*, e na segunda, sobre o valor da prestação a que foi condenado, ou *quantum debeatur*” (MARQUES, José Frederico. *Manual de direito processual civil*. 1 ed. V. 2, p. 50) – (in CALDAS. Gilberto. *O latim no direito*. São Paulo: Brasiliense coleções, s.d. p. 43

ser aferido, dentre outras, pelas seguintes condutas: a) efetuar gastos manifestamente excessivos em relação a sua situação patrimonial; b) realizar despesas injustificáveis por sua natureza ou vulto, em relação ao capital ou gênero do negócio, ao movimento das operações e a outras circunstâncias análogas; c) descapitalizar injustificadamente a empresa ou realizar operações prejudiciais ao seu funcionamento regular; d) simular ou omitir créditos, sem relevante razão de direito ou amparo de decisão judicial.

O art. 11 do anteprojeto de Transação Tributária tem a seguinte redação:

Art. 11. A transação, em todas as modalidades previstas nesta Lei, após seu encerramento implicará a renúncia pelas partes do direito de ação ou recurso, administrativo ou judicial, sobre o mérito das questões deduzidas como objeto do termo de transação.

Se não for assim, cai por terra todo tempo e ônus decorrentes de um procedimento a que as partes houveram por bem optar, no interesse recíproco.

Todavia, esse artigo 11 não tem força absoluta, mas relativizando pelos princípios dispostos pela CF/88 de acesso ao Judiciário (art. 5º, XXXV), do direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada (art. 5º, XXXVI), e contraditório e ampla defesa (art. 5º, LV), examinando-se, para tanto, caso a caso.

O art. 15 do anteprojeto de Transação Tributária tem a seguinte redação:

Art. 15. São modalidades de transações, aos fins da presente lei:
I – transação ou conciliação administrativa, após inscrição do débito na dívida ativa, que observará as normas do regime geral de transação (Capítulo II) e será aplicável quando não for pertinente à matéria ou à situação do sujeito passivo outra das modalidades específicas de transação previstas neste artigo.
II – conciliação em processo judicial;
III – conciliação no caso de insolvência tributária; e
IV – transação por recuperação tributária.
V – transação por adesão, quando autorizada em lei específica.
Parágrafo único. São meios complementares à transação e soluções alternativas de controvérsias tributárias em atendimento aos propósitos desta Lei:
I – ajustamento de conduta tributária;
II – arbitragem.

O art. 15 do anteprojeto de Transação Tributária relaciona o rol, exaustivo, das modalidades de transações, que são objeto de disposições específicas nos Capítulos e Seções adiante dispostos.

Há a previsão de cinco tipos de transação. Uma delas seria a administrativa, que possibilitaria a negociação no curso de um processo administrativo. Da mesma forma, a conciliação judicial permitiria uma conciliação no decorrer de um processo judicial. Outra previsão seria a conciliação para o caso de insolvência tributária e transação para recuperação tributária. Há o que se chama também de prevenção de conflitos tributários, possibilidade que seria usada antes mesmo do surgimento do conflito para situações geradas por incertezas em relação ao texto legal. A proposta é semelhante às soluções de consultas da Receita Federal existentes hoje.

O projeto prevê a aproximação entre o credor e o devedor, de sorte a criar uma maior confiança entre as partes, como ponto de partida para a conciliação. Aliás, a conciliação já está enfaticamente posta na pauta do Poder Judiciário há dois anos exatamente como o meio, talvez único, de agilizar a prestação jurisdicional. Transplantado para as relações entre o credor e o devedor tributário, a conciliação poderá ser administrativa ou judicial, em qualquer fase do processo anterior à sentença, na qual encargos como juros e multa seriam reduzidos em até 50% e 100%, respectivamente, ou 70% para outros casos de sanção tributária.

Para afastar aspectos polêmicos, o projeto de lei retirou pontos que constavam da versão original, como a interpelação preventiva antielisiva (caso em que o contribuinte submete à autoridade fiscal a conduta e regime legal que almeja adotar e solicita uma confirmação prévia da autoridade fiscal para implementá-lo), a transação preventiva (na qual, diante de uma situação potencialmente litigiosa, o contribuinte ou entidade de classe podem suscitar a transação) e a transação penal (específica para contribuinte em débito condenado a até três anos e que pague integralmente o crédito tributário requerer a conversão da pena em prestação de serviços).

Nesses casos, entendemos que tais aspectos não deveriam ter sido defenestrados no nascedouro do projeto, mas mantidos, para que pudessem se beneficiar do

aprimoramento que os debates acarretarão. A transação preventiva, por exemplo, relativa a uma situação que afete um segmento econômico inteiro, poderia deitar luzes sobre um caso concreto e solucioná-lo, evitando demandas sucessivas. Não faz sentido desprezar a possibilidade de um ajuste coletivo anterior para aguardar o desfecho de litígios individuais e em larga escala. De igual jaez a interpelação preventiva antielisiva, que, se adotada, poderia dar mais segurança jurídica nos casos de planejamento tributário e prevenir questionamentos futuros.

4.3 O contexto para introdução de uma Lei Geral de Transação no âmbito federal

Atualmente, o mundo jurídico e a sociedade têm admitido, embora lentamente, formas alternativas de composição de litígio, abrangendo, assim, os inconvenientes de uma justiça tardia, com reflexos não apenas nas relações privadas, mas também no âmbito das relações de Direito Público.

Figura como objetivo da Justiça, em qualquer de suas vertentes (seja fiscal, administrativa) ou qualquer outra, solucionar e resolver conflitos, o que apenas será viável se o número litígios a que a ordem jurídica dá origem for compatível com a capacidade de resposta do sistema para a sua solução. Por isso, o melhor sistema de justiça não é tanto o que tem uma grande capacidade para solucionar litígios, um objectivo difícil de alcançar mesmo por parte de países muito ricos, mas aquele que tem uma grande capacidade de prevenir ou evitar litígios, desincentivando-os.

O Direito tributário nacional e internacional tem sofrido os reflexos desses novos tempos. As soluções dos conflitos que surgem, nesse campo, não podem mais ficar sujeitas à morosidade de demandas judiciais que se perdem, no tempo.

Importa fizar que a CRFB/88 não proíbe a composição de conflitos, no âmbito da Administração, entre o estado-fiscal e o contribuinte. Muito ao contrário, estimula-a. Exemplo disso encontra-se no artigo 150 da Carta Magna. Esta, no § 6º, apenas exige que a isenção, a redução da base de cálculo, a anistia ou a remissão de tributos – impostos, taxas ou contribuições – se dêem, por meio de lei federal, estadual (distrital, no caso do Distrito Federal) ou municipal específica.

O Código Tributário Nacional – Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966 – reserva os capítulos terceiro e quarto do título terceiro – crédito tributário – para tratar das diversas formas de composição, v.g.: moratória, compensação, transação, remissão, dação em pagamento de bens imóveis etc., como já referido no capítulo anterior

Estados e Municípios têm promulgando leis de transação no campo dos tributos, como é exemplo o Estado de Pernambuco que através da Lei complementar 105/2007 é o primeiro Estado brasileiro a implementar de forma efetiva o sistema de transação tributária no país, autorizando a negociação de débitos entre os contribuintes e o fisco., está prevista na referida Lei Complementar estadual, cuja regulamentação foi divulgada em fins de outubro do corrente ano..A norma estabelece dois tipos de transação: judicial e extrajudicial, que podem ser usadas tanto para débitos tributários quanto para outros tipos de dívidas. Na forma judicial, um acordo entre as partes poderá ocorrer no curso do processo judicial e deve observar algumas regras previstas no decreto de regulamentação. Um exemplo é a renúncia ao direito de propor um novo processo que trate do mesmo tema da ação judicial e a exigência de pedir a extinção do processo. Já na transação extrajudicial, como o nome indica, as empresas que possuem débitos para inscrição em dívida ativa podem se antecipar e negociar o montante devido.

Para os débitos que não tenham natureza tributária, o Estado poderá oferecer ao contribuinte um parcelamento de até 60 vezes, cujo valor mínimo de cada parcela corresponde a R\$ 100,00. Já as transações tributárias, para dispensarem o contribuinte de juros e multas e do próprio tributo, deverão tratar de matérias que já sejam reconhecidamente favoráveis aos contribuintes nos tribunais superiores, além de outras exigências previstas na legislação.

5. Limites e factibilidade do acordo de vontades como meio de composição de conflitos em face ao princípio da legalidade tributária.

5.1 A eficácia da vontade das partes à luz do princípio da legalidade tributária. 5.2 Princípio da legalidade tributária, segurança jurídica e a teoria dos tipos. 5.2.1 A defasagem entre direito e realidade. 5.2.2 Legalidade tributária e os conceitos indeterminados. 5.2.3 Legalidade tributária e as cláusulas gerais. 5.3 A legalidade como fundamento à alternativa acordada de solução de conflitos em matéria tributária.

Consoante exposto nos capítulos anteriores, o estudo da eficácia da vontade das partes no âmbito tributário tem se mostrado como uma daquelas matérias que a elaboração teórica vem a reboque da realidade, inclusive das mudanças legislativas.¹⁸⁷

A impossibilidade de se alterar a obrigação tributária através da vontade representa uma salvaguarda do cidadão contribuinte perante situações historicamente registradas de apropriação com base em vontades do poder.¹⁸⁸

A idéia do tributo como decorrente de norma aprovada pelos representantes do povo que paga ditos tributos (autotributação) elimina a discricionariedade e retira à vontade do sujeito ativo qualquer papel na definição da obrigação tributária.

Da mesma forma, no que diz respeito ao sujeito passivo, sua vontade em nada releva para a definição da obrigação tributária porquanto o fato e o ato relevante estão

¹⁸⁷ Tal idéia é referida por DE PALMA DEL TESO, A., **Los acuerdos procedimentales em el Derecho administrativo**, Ef. Tirant lo Blanch, Valencia, 2000, pág. 45, quando declara que “ la dogmática administrativa continua fiel a los esquemas clásicos; todavia no há sido suficientemente elaborado um sistema jurídico público que de respuesta a todos los problemas planteados por esta nueva forma de actuación”

¹⁸⁸ GUIMARÃES, Vasco Branco. **O papel da vontade na relação jurídico-tributária: contributo para a compreensão da possibilidade técnico-legal da conciliação e transação como forma de extinguir o débito tributário**. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.) *Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao Jurista Carlos Mario da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 137-166.

previstos em lei e, desde que se realizem, as consequências tributárias incidirão independentemente da vontade dos obrigados.

Embora tais afirmações revelem-se válidas ao nível da norma de incidência, não se poderá dizer o mesmo no tocante à aplicação da lei tributária, isto é, ao nível das fases subseqüentes da estrutura da obrigação tributária, como lançamento, liquidação e pagamento.

Como anteriormente referido, a realidade atual dos tributos revela uma crescente e imprescindível participação voluntária do sujeito passivo e de terceiros na formulação do *quantum* e na escolha da forma de extinção da obrigação tributária. Tal tem se revelado através da criação de deveres acessórios de natureza declarativa e na existência de opções declarativas que conduzem a formas de extinção da obrigação tributária de forma diferenciada.¹⁸⁹

Não se pode deixar de perceber, portanto, que o conteúdo dos preceitos, no campo do direito tributário, vem possibilitando, em nossos dias, a entrada em jogo da vontade das partes no seio de distintos procedimentos de gestão tributária sem que, todavia, dita realidade seja acompanhada de um reconhecimento explícito de sua existência. Circunstância que, certamente tem impedido a construção de uma necessária elaboração teórica a que se aludiu anteriormente.

Constatou-se, pois, que dita elaboração teórica, em relação, sobretudo à disciplina dos tributos no ordenamento jurídico brasileiro, restou prejudicada a despeito da previsão explícita do art. 156, III e 171 do CTN acerca da possibilidade de transação em matéria tributária.

No ponto em foi situada a questão, é possível partir dos avanços que nesse sentido se tem realizado por parte da doutrina administrativa, e das experiências so direito comparado.¹⁹⁰

¹⁸⁹ É o caso, por exemplo da opção pelo SIMPLES (lc 123/2006)

¹⁹⁰ Estamos nos referimos, em concreto, aos ordenamentos alemão e italiano que já há alguns anos contam com normas que contemplam a possibilidade de se chegar a acordos no âmbito tributário. No direito americano, transação e arbitragem em matéria tributária são dois exemplos que qualificam esforço institucional que resulta em eficiência. Afirma GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes que a” transação é denominada *sttlement of tax dispute* e a arbitragem é nominada *de alternative dispute resolution*, Ambos fomentam celeridade, apontam para opções factíveis e, principalmente, evitam a multiplicação

Afirmação que não é óbice, sem embargo, para ter em conta que a eficácia e âmbito de aplicação das técnicas convencionais vai depender do setor concreto de atuação administrativa em que aquela se produzirá,¹⁹¹ devendo-se ter em conta, nesse sentido, a especial aplicabilidade, no âmbito tributário, do princípio da legalidade, no qual se encontra fundamentado o princípio da indisponibilidade do tributo.

Princípio, pois, que junto à análise de outras questões, se erige como ponto de partida para qualquer elaboração teórica que pretenda minimamente responder à questão do alcance e conteúdo de se deve outorgar à vontade das partes em matéria tributária e no seio do que o que se tem denominado na doutrina administrativa de “novo modo de administrar”¹⁹².

5.1 A eficácia da vontade das partes à luz do princípio da legalidade tributária

Diante da constatação de que a intervenção da vontade das partes deve, no procedimento de aplicação da lei tributária, poder conjugar-se com o princípio da indisponibilidade dos tributos, é conveniente interrogar-se acerca do âmbito de aplicação do referido princípio, reflexo do princípio da legalidade tributária, a fim de se poder determinar o conteúdo e âmbito de atuação das técnicas convencionais no campo do direito tributário.

litigância fiscal em âmbito de poder judiciário.” (**Transação e arbitragem no direito tributário norte-americano**)

¹⁹¹ Nesse sentido afirma DELGADO PIQUERAS, F., que o grau de predomínio dos instrumentos de intervenção autoritária em mãos da administração e os consensuais dependerá do âmbito e do tipo concreto de atuação administrativa (v. **La terminación convencional Del procedimiento administrativo**, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1995, p. 156). Pronunciando-se na mesma linha, PAREJO ALFONSO, L., El artículo 88 da Ley 30/1992, de 26 de noviembre: el pacto, acuerdo, convenio em el procedimiento administrativo”, em **Convención y arbitraje em el derecho tributário**, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1996, p. 41. O autor sinaliza que a pertinência, alcance e possibilidades das figuras convencionais deve ser avaliada em razão da regulação administrativa substantiva de que trate a matéria.

¹⁹² Fazendo alusão nessa linha GARCIA DE ENTERRIA, E. y Fernandez, T. R., (**Curso de Derecho Administrativo**, I, Madrid: Ed. Civitas, 2000, p.679) aos convênios administrativos simplesmente como “técnica de administrar”

É preciso, sem dúvida, destacar que a indisponibilidade do tributo e, portanto do crédito tributário¹⁹³, já que esta não deriva pura e simplesmente de uma norma ou princípio constitucional que impede, uma vez quantificado o crédito, a administração de abrir mão deste valor. O crédito é indisponível para a Administração porque esta deve sempre atuar de acordo com a Lei, e esta é que lhe pode conceder mais ou menos faculdades por ocasião da aplicação da lei tributária e exigência do seu crédito.

Não é pretensão desse estudo, entretanto, levar a cabo uma análise exaustiva do princípio da legalidade na esfera tributária, que só viria a constituir- uma reprodução tosca de frases e argumentos de um importante e qualificado setor da doutrina que com grande profundidade e brilhantismo se tem ocupado de estudar este tema. A par disso, a análise ora empreendida, segue na direção do exame de ambas as questões, isto é, tanto da legalidade tributária, como da eficácia da vontade das partes, desde a perspectiva do nosso atual sistema de gestão tributária e mais ainda, desde a perspectiva que nos proporciona o Texto constitucional, assinalando-se que a incotestável realidade de existência de técnicas convencionais no âmbito de aplicação dos tributos, tem findado por impor-se, convertendo o ordenamento jurídico em receptáculo que serve de albergue a essa realidade.

5.2. Princípio da legalidade tributária, segurança jurídica e teoria dos tipos

Tradicionalmente o valor da segurança jurídica na tributação é associado ao princípio da legalidade. A evolução histórica do princípio da legalidade tributária acompanha

¹⁹³ Segundo o CTN, quando verificada, no mundo dos fatos, a situação definida em lei como fato gerador do tributo, nasce a obrigação tributária. Tal obrigação consiste num vínculo jurídico transitório entre o sujeito ativo (credor) e o sujeito passivo (devedor) e tem por objeto a prestação em dinheiro. Entretanto é necessário definir com precisão o montante do tributo ou penalidade, o devedor e o prazo para pagamento de forma a conferir certeza (quanto à existência) e liquidez (quanto ao valor) à obrigação. Resulta daí a exigência de um procedimento consistente em declarar formalmente a ocorrência do fato gerador, definir os elementos materiais da obrigação surgida (alíquota e base de cálculo), calcular o montante devido, identificar o respectivo sujeito passivo, com o fito de possibilitar que contra este seja feita a cobrança do tributo ou a penalidade pecuniária. Todo esse procedimento é legalmente denominado de lançamento, conforme se pode extrair do art. 142 do CTN.

a própria história da tributação moderna.¹⁹⁴ Na Antigüidade, a principal fonte da receita pública era a pilhagem e o saque dos povos vencidos, caracterizando a fase denominada por Aliomar Baleeiro, de *parasitária*.¹⁹⁵ Apesar de sua importância secundária dentro desse contexto histórico, os tributos já eram conhecidos dos povos antigos do Oriente, do Egito, da Grécia e de Roma, muitas vezes pagos *in natura*, por meio de uma percentagem da produção agrícola, mineral ou animal. Ressalte-se que referências sobre impostos foram encontradas em Tabletes de barro, datados de 4000 a.C encontrados na Mesopotâmia.¹⁹⁶ Há registros históricos de tributação, no período clássico, sobre a importação, sobre o consumo, sobre as terras, as heranças, as vendas e as pessoas, incluindo o gérmen do imposto de renda, experimentado na Grécia: a *eisfora*.¹⁹⁷

Tais impostos tinham o cunho de receitas extraordinárias, exigidas para fazer frente às despesas que as cidades-estado helênicas, e depois o Império Romano, despendiam nos seus conflitos bélicos.¹⁹⁸

No início da Idade Média, a receita pública teve o caráter predominantemente *dominial*, com o recebimento de receitas pela exploração do patrimônio do príncipe, que se confundia com o do Estado. Com o desenvolvimento do feudalismo, o tributo veio a ter sua importância elevada, na feição de *direitos regalianos* exigidos pelo senhor feudal, dos seus vassallos, cobrados por meio da capitação, ou seja, da divisão de determinada quantia pelos habitantes do feudo.

Por sua vez, a nobreza feudal também pagava tributo ao rei para a defesa do território do reino e manutenção das despesas deste. Nessa fase histórica, assim como na

¹⁹⁴ A respeito da evolução histórica da tributação, incluindo detalhado estudo sobre os impostos na Grécia, na Macedônia, em Roma, entre os visigodos, nas Idades Média, Moderna e Contemporânea, e a disciplina nos regimes totalitários fascista, nazista e soviético, vide SAINZ DE BUJANDA (**Hacienda Y Derecho**, v. 1, Capítulo VI, Organización Política y Derecho Financiero. Madrid: Institutos de Estudios Políticos, 1955).

¹⁹⁵ *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. 14.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987, p. 116.

¹⁹⁶ ADANS, Charles e RABUSHKA, Alvin. **For Good and Evil: The Impact of Taxes on the Course of Civilization**. Madison Books, 1999, p. 136.

¹⁹⁷ BALEEIRO. *Uma Introdução ...*, *cit.*, p. 255.

¹⁹⁸ FANTOZZI, Augusto. *Diritto Tributario*, Torino, Utet, 1991, p. 70, *apud* DERZI, Misabel Abreu Machado, nota de atualização à obra de BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 50.

Antiguidade, não há que se falar em princípios que limitassem o poder de tributar,¹⁹⁹ dado o caráter eventual e secundário deste. A tributação, até a crise do feudalismo, se traduzia num ato voluntário do senhor feudal, de subsídio às despesas do reino, inerente ao pacto feudal.

A preocupação com a limitação do poder do rei de impor tributos surge somente na Inglaterra, a partir do Século XI, em face do fortalecimento do monarca e da exigência, cada vez mais rotineira de tributos para a manutenção das despesas permanentes do Estado. Diante desse quadro, os senhores feudais ingleses se insurgiram contra a imposição de tributos mais pesados, exigindo, em determinados casos, a autorização da cobrança pelos seus representantes.²⁰⁰

O marco histórico da primeira declaração de direitos contra a tributação arbitrária exigida pelo monarca foi a *Magna Charta*, em 1215, ocasião em que os barões feudais ingleses impuseram ao Rei João Sem Terra a exigência de aprovação, pelo *Commune Consilium Regis*, para haver a cobrança de tributos, exceto quando estes fossem destinados: i) ao pagamento do resgate do rei, caso este caísse cativo em suas guerras; ii) para armar seu filho primogênito como cavaleiro e iii) para pagar o dote de casamento de sua filha mais velha, mas desde que cobrados em medida razoável (art. XII, da *Magna Charta*). As exceções se justificavam por já estar sedimentado pelo costume o pagamento de tributos em tais casos.²⁰¹ A *Magna Charta*, a despeito de constituir um marco na evolução do constitucionalismo, representa uma manifestação do corporativismo medieval, inserida num ambiente histórico de reação ao fortalecimento do monarca em decorrência da decadência do feudalismo.

¹⁹⁹ UCKMAR, Victor. *Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário*. Tradução: Marco Aurélio Greco, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1976, p. 11, onde o autor registra interessante caso de autorização prévia para cobrança de tributos, quando, em 1192 foram realizadas assembléias e reuniões, na Inglaterra, para discutir a cobrança de tributos para o pagamento de cem mil libras esterlinas para o resgate de Ricardo I, aprisionado pelo Duque da Áustria, o que acabou sendo autorizado pelos contribuintes. Assinala o autor que, embora fosse um direito consuetudinário exigir tributos dos vassallos para o resgate do senhor feudal, em tal oportunidade a soma exigida foi tão pesada que não prescindiu da autorização.

²⁰⁰ UCKMAR, *Op. Cit.*, p. 13

²⁰¹ UCKMAR, *Op. Cit.*, p. 13.

Data dessa época, o surgimento dos princípios do consentimento e da temporariedade,²⁰² germens dos princípios da legalidade e da anualidade. A necessidade de consentimento do próprio contribuinte para que seja legítima a tributação constitui conseqüência direta da perda do caráter excepcional dos tributos e do agigantamento das despesas estatais. Se durante o auge do período feudal as contribuições eram voluntárias, com o absolutismo, o consentimento surge como contra-ponto ao caráter impositivo dos tributos, se revelando pela prévia aprovação pelos representantes da aristocracia feudal, o que posteriormente se universalizou para os demais estratos sociais.

A temporariedade se notabilizava pelo aspecto limitado no tempo dessa autorização, que precisava renovar-se regularmente e que se coadunava perfeitamente com o caráter temporário dos tributos. O artigo XIV da *Magna Charta* preconizava que a afixação de tributo, afora os casos previstos no art. XII, onde se dispensava a autorização, deveria ser objeto de convocação do *Concilium* pelo rei, com antecedência de 40 dias.

Portanto, até o fim do Estado Patrimonial, os tributos não eram responsáveis pelo custeio das despesas ordinárias do Estado. Daí ser necessária a autorização para a sua cobrança por período certo de tempo. Sendo os tributos temporários, a idéia de autorização pelo Parlamento (legalidade) se confundia com a aprovação temporária (anualidade), pois à época não havia a dicotomia posteriormente verificada entre a lei instituidora do tributo e a lei de orçamento, que inexistia, como hoje conhecemos, até as revoluções liberais dos séculos XVII e XVIII.²⁰³

Somente na Idade Moderna, quando os tributos deixaram de ser responsáveis apenas por despesas extraordinárias, passando a ser a principal fonte de receita do Estado, é que se passa a conceber a tributação como hoje se conhece, ou seja, destinada a custear genericamente as despesas públicas.²⁰⁴

²⁰² NOVELLI, Flávio Bauer. **O princípio da anualidade tributária.** In *Revista Forense* 267: 75-94, p. 77.

²⁰³ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário*, vol. V. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 3.

²⁰⁴ Para TORRES: “é inútil procurar o tributo antes do Estado Moderno, eis que surge ele com a paulatina substituição da relação de vassalagem do feudalismo pelos vínculos do Estado Patrimonial, com as incipientes formas de receita fiscal protegidas pelas primeiras declarações de direitos.” (*A Idéia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal*, Ed. Renovar, Rio de Janeiro, 1991, p. 2).

Com o advento do Estado Fiscal, feição financeira do Estado Democrático, e a partir do desenvolvimento do capitalismo, as despesas públicas passam a ser financiadas por tributos (ingressos derivados), especialmente por impostos, além de empréstimos públicos, em substituição à exploração do patrimônio do príncipe, que caracterizava o Estado Patrimonialista, provido por ingressos originários.²⁰⁵

Após a consolidação do Estado Fiscal, os tributos passaram, então, a ser cobrados de forma permanente, ocorrendo o fortalecimento do princípio da legalidade tributária, como princípio da reserva de lei, que, a partir do final do século XVIII e ao longo de todo o século XIX, ganhou caráter universal, na esteira da Revolução Francesa e da Independência Norte-americana. É de se destacar que a consagração da legalidade como princípio supremo se deu num ambiente de afirmação da burguesia revolucionária contra a opressão dos monarcas do antigo regime. Assim, inevitável sua configuração como um princípio de viés nitidamente individualista.

Modernamente, no Estado Democrático e Social de Direito,²⁰⁶ os Governos são exercidos por representantes diretos do povo, tal como ocorre com o Parlamento. Porém, como visto, foi no contexto histórico em que se produziram as aspirações iluministas que se fortaleceu a idéia de que só os representantes do povo, reunidos no Parlamento, poderiam criar obrigações, e de que o Poder Executivo seria um mero executor das políticas por eles definidas.²⁰⁷

Contudo, nesse novo contexto, que ora se mostra dominante, o princípio da legalidade passou a ter um viés plural, conforme Pérez Royo, como meio de garantir a democracia no procedimento de imposição das normas de repartição tributária, bem como a igualdade de tratamento entre os cidadãos e a unidade do sistema jurídico.²⁰⁸

A despeito da aceitação cada vez maior que essas idéias obtém em todo o mundo, no Brasil, a legalidade, no campo da tributação, revela uma segurança jurídica que ainda padece

²⁰⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *A idéia de liberdade...*, cit., p. 97.

²⁰⁶ Como já referenciado no capítulo segundo

²⁰⁷ ARAGÃO, Alexandre Santos de. **Princípio da Legalidade e Poder Regulamentar no Estado Contemporâneo**, Revista de Direito da Procuradoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro 53, 2000, p. 42.

²⁰⁸ PÉREZ ROYO, Fernando. **Derecho Financiero y Tributario – Parte General**. 10.ed. Madrid, 2000, p. 42.

de uma coloração individualista, contemporânea do iluminismo, o que de certa forma pode ser explicado pelo grande desenvolvimento do direito tributário pátrio no período da ditadura militar (1964-1985). De certa forma, a luta contra o arbítrio cria um ambiente político propício ao fortalecimento da legalidade. Dentro desse contexto se explica o aferramento à legalidade como única forma de defesa contra o arbítrio dos generais-presidentes, mas que com redemocratização do país, soa sem sentido e em dissintonia com as tendências verificadas em todo o mundo.²⁰⁹

De fato, em nosso país, a interpretação e aplicação da lei tributária vive um momento de isolamento cultural. Acorrentados a um positivismo de índole formalista que não encontra mais paralelo alhures e animados com a tese da tipicidade fechada, a doutrina concernente ao direito tributário tem abraçado a uma segurança jurídica como único valor a ser tutelado, fazendo da justiça, da igualdade e da capacidade contributiva, meras figuras retóricas, quando não, objeto de críticas mordazes.²¹⁰

A adoção da segurança jurídica como princípio absoluto do Direito Tributário, mediante a íntima convicção de esse ramo possuiria características peculiares que sequer seriam encontradas no Direito Penal, reflete, como bem destaca José Marcos Domingues de Oliveira²¹¹, uma posição ideológica de privilegiar a liberdade vinculada ao patrimônio em detrimento da liberdade vinculada à pessoa.

Não se pode deixar de considerar que a segurança jurídica se insere na perspectiva de algo que é mutável. Com efeito, não só as relações sociais são dinâmicas como o direito que as rege e que disciplina sua criação renova-se, adapta-se às novas realidades, exige novas condutas, impõe novos requisitos de fundo e de forma para a prática de atos jurídicos, atribuindo novos efeitos a diversas situações.²¹²

²⁰⁹ DOMINGUES, José Marcos. **Direito Tributário e Meio Ambiente – Proporcionalidade, Tipicidade Aberta e Afetação de Receita**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 92.

²¹⁰ Como a de Alfredo Augusto Becker, que considerou que os textos constitucionais, ao consagrarem o princípio da capacidade contributiva, constitucionalizaram o equívoco (Teoria Geral do Direito Tributário, p. 442).

²¹¹ **Direito Tributário e Meio Ambiente**: Proporcionalidade, Tipicidade Aberta e Afetação de Receita, p. 114.

²¹² PAUSEN, Leandro. **Segurança jurídica, certeza do direito e tributação: a concretização da certeza quanto à instituição de tributos através das garantias da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade**/. Porto Alegre: Libreria do Advogado, 2006, p. 26

Conforme lição de Carmem Lúcia Antunes Rocha “... a segurança não é imutabilidade, pois esta é própria da morte.. A vida, esta rege-se pelo movimento, que é próprio de tudo que vive. A sociedade, como o direito que nela e para ela se cria, é móvel. O que se busca é a segurança do movimento.”²¹³

Ilustrativa da postura, até hoje muito formalista, da doutrina brasileira é a posição de Alberto Xavier com sua teoria da tipicidade fechada.²¹⁴

Segundo o festejado autor, o princípio da tipicidade tem como corolário:

- a) o princípio da seleção, segundo o qual a lei tributária deve selecionar os fatos que revelem capacidade contributiva, sendo impossível a tributação com base num conceito geral ou cláusula geral de tributo;
- b) o princípio do *numerus clausus*, que determina que os tributos devem estar taxativamente previstos na lei, não havendo espaço para a analogia na imposição tributária, em face da regra *nullum tributum sine lege*;
- c) o princípio do exclusivismo, que obriga o tipo tributário a abrigar uma descrição completa dos elementos necessários à tributação, capaz de conter uma valoração definitiva da realidade, sem carecer ou tolerar qualquer outro elemento valorativo estranho a ela; e
- d) o princípio da determinação, pelo qual o conteúdo da decisão deve ser rigorosamente previsto na lei, limitando-se o órgão aplicador à mera subsunção do fato ao tipo tributário, uma vez que todos os elementos componentes deste são minuciosamente descritos pela norma, que não pode conter conceitos indeterminados.

Para a definição de tipo fechado, Alberto Xavier, segundo indicado na própria obra citada,²¹⁵ partiu de uma classificação adotada por Karl Larenz na obra *Metodologia da*

²¹³ ROCHA, Carmen Lúcia Antunes. Coord. **Constituição e segurança jurídica: direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada**. Belo Horizonte: Fórum, 2004, p. 168

²¹⁴ Para XAVIER: “A tipicidade do Direito Tributário é, pois, segundo certa terminologia, uma *tipicidade fechada*: contém em si todos os elementos para a valoração dos fatos e produção dos efeitos, sem carecer de qualquer recurso a elementos a ela estranhos e sem tolerar qualquer valoração que se substitua ou acresça à contida no tipo legal. (...) Como já se viu, uma reserva absoluta de lei impõe que a lei contenha não só o fundamento da conduta da Administração, mas também o próprio critério de decisão que, desta sorte, se obtém por mera dedução da norma, limitando-se o órgão de aplicação do direito a nela subsumir o fato tributário.” (**Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade na Tributação**, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 92.)

²¹⁵ *Os Princípios da Legalidade ...*, Op. cit., p. 92, nota de rodapé n. 16.

Ciência do Direito, de tipo aberto e fechado, sendo este último caracterizado por elevado grau conceitual.

No entanto, conforme relatado por Misabel de Abreu Machado Derzi²¹⁶, Karl Larenz abandonou a tese da possibilidade do tipo fechado a partir da terceira edição de sua obra, datada de 1975. De fato, segundo o posicionamento adotado pelo citado autor alemão nas últimas edições de sua obra clássica, a estrutura tipológica é sempre aberta, ao contrário do conceito abstrato, que em situações ideais, apresenta-se fechado.²¹⁷

Por sua vez, Misabel de Abreu Machado Derzi, reconhecendo a inexistência de uma estrutura tipológica fechada,²¹⁸ parte de outro pressuposto teórico para entronizar o valor da segurança jurídica no direito tributário. Segundo a referida autora, no direito tributário, assim como no direito penal, em razão da necessidade exacerbada de segurança jurídica na aplicação da lei, prevalecem os conceitos classificatórios sobre a estrutura tipológica.²¹⁹

Contudo, a abstração dos conceitos afasta a possibilidade de sua utilização para a qualificação do fato gerador da obrigação tributária, que como descrição de uma conduta do contribuinte, é necessariamente estruturado de forma tipológica, como reconhece o próprio Karl Larenz ao elencar os tipos jurídico-fiscais, ao lado dos tipos jurídico-penais, entre as espécies tipológicas.²²⁰

A própria segurança jurídica restaria arranhada se os fatos geradores tributários fossem veiculados por estruturas conceituais, uma vez que os tipos, como manifestações da realidade social e econômica, são bem mais concretos do que aquelas,²²¹ sendo portanto mais adequados a descrever o fato-signo manifestador de capacidade contributiva.

²¹⁶**Direito Tributário, Direito Penal e Tipo.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988, p. 61.

²¹⁷ LARENZ, Karl. *Metodologia ...*, *Op. cit.*, p. 646. Karl Larenz, citando Strache, deixa evidente o caráter aberto do tipo: “Os usos do tráfego, os usos comerciais e a “moral social”, enquanto tais, têm para os juristas o significado de *standards*, quer dizer, de “pautas normais de comportamento social correto, aceites na realidade social”. Tais *standards* não são, como acertadamente observa STRACHE, regras configuradas conceitualmente, às quais se possa efetuar simplesmente a subsunção por via do procedimento silogístico, mas pautas “móveis”, que têm que ser inferidas da conduta reconhecida como “típica” e que têm que ser permanentemente concretizadas, ao aplicá-las ao caso a julgar.” (*Ibidem*, p. 660 e 661).

²¹⁸**Direito Tributário, Direito Penal ...**, *cit.*, p. 61.

²¹⁹*Ibidem.*, p. 113.

²²⁰ *Metodologia ...*, *cit.*, p. 656.

²²¹ No sentido do texto LARENZ, Karl. *Metodologia ...*, *Op. cit.*, p. 656, citando Karl Engisch em defesa de sua posição.

Partindo ainda da distinção que Karl Larenz oferece entre conceito abstrato e tipo, não é difícil perceber as dificuldades teóricas por que passa a teoria da tipicidade fechada, ao defender a *subsunção* do fato imponível à hipótese de incidência. Sendo a norma tipológica aberta à realidade social e econômica, não ocorre a subsunção, fenômeno peculiar ao conceito, mas a coordenação do fato ao tipo. Segundo assinala o sobredito autor, o ideal em um sistema jurídico seria a subsunção de todos os casos jurídicos a conceitos legais. Sendo esse ideal inatingível, não tendo sido alcançado sequer no auge da jurisprudência dos conceitos, surge a necessidade de, na maioria dos casos, o legislador lançar mão de tipos, que muitas vezes revelam uma pauta de valores que carecem de preenchimento. Afinal, são eles capazes, ao contrário dos conceitos abstratos, de coordenar a conduta humana em toda a sua riqueza e mutabilidade.²²²

Como se vê, portanto, a *subsunção* de um fato imponível a um tipo tributário inexistente como fenômeno representativo de uma atividade desprovida de apreciação valorativa da realidade.²²³ O que ocorre por ocasião da incidência tributária é a

²²² De acordo com LARENZ, Karl; “O que o jurista freqüentemente designa, de modo logicamente inadequado, como “subsunção”, revela-se em grande parte como apreciação com base em experiências sociais ou numa pauta valorativa carecida de preenchimento, como a coordenação a um tipo ou como a interpretação da conduta humana, particularmente do sentido juridicamente determinante das declarações de vontade. A parte da subsunção lógica na aplicação da lei é muito menor do que a metodologia tradicional supôs e a maioria dos juristas crê. É impossível repartir a multiplicidade dos processos da vida significativos sob pontos de vista de valoração jurídicos num sistema tão minuciosamente pensado de compartimentos estanques e imutáveis, por forma a que bastasse destacá-los para encontrar um a um em cada um desses compartimentos. Isso é impossível, por um lado, porque os fenômenos da vida não apresentam fronteiras tão rígidas como as exige o sistema conceitual, mas formas de transição, formas mistas e variantes numa feição sempre nova. É impossível ainda, porque a vida produz constantemente novas configurações, que não estão previstas num sistema acabado. É também impossível, por último, porque o legislador, como várias vezes sublinhamos, se serve necessariamente de uma linguagem que só raramente alcança o grau de precisão exigível para uma definição conceitual. Não pode portanto causar espanto que o ideal de um sistema abstrato, fechado em si e isento de lacunas, construído com base em conceitos abstratos, nem mesmo no apogeu da “Jurisprudência dos conceitos” tenha sido plenamente realizado.” (*Ibidem*, p. 644 e 645).

²²³ Em sentido contrário ENGISCH, Karl (**Introdução ao Pensamento Jurídico**, p. 259), que entende ser possível a utilização da expressão subsunção para designar aquilo que Larenz designa como coordenação do fato ao tipo. Observe-se que a divergência é muito mais de nomenclatura, não constituindo a posição de Engisch uma oposição real às conclusões de Larenz.

coordenação de um fato jurídico praticado pelo contribuinte a um tipo legal, que como tal, ao ser aplicado, carece sempre, ou quase sempre, de uma apreciação axiológica, em maior ou menor grau, por parte do aplicador da lei. É a definição da hipótese de incidência pelo legislador que vai definir a maior ou menor abertura do tipo. No entanto, sempre restará ao intérprete um espaço de adequação da norma à realidade.

Assim, o fato gerador da obrigação tributária se manifesta, indubitavelmente pela descrição de uma conduta humana, descrição tipológica, que por natureza sempre é aberta. Como salienta Karl Engisch, os tipos se abrem à aplicação teleológica do direito.²²⁴ Desta forma, não existe tipicidade fechada no direito tributário, nem em qualquer outro ramo do direito, sendo admissível, de acordo com a definição de fato gerador adotada pela Constituição Federal, a utilização de conceitos indeterminados.

A constante comparação estabelecida por parte da doutrina - de que, aliás, a citada obra de Misabel de Abreu Machado Derzi é o mais eloquente dos exemplos - entre o tipo penal e o tipo tributário se baseia na subordinação da instituição de tributos, crimes e penas ao princípio da reserva de lei. No entanto, há mais dissonâncias do que identidades entre os dois ramos do Direito.

A distinção entre as funções das normas tributária e penal constitui o principal ponto de distinção a inviabilizar a equiparação dos critérios de interpretação estabelecidos em cada um dos referidos ramos. A norma penal tem a função retributiva, visando a evitar a prática do ato típico antijurídico.²²⁵ Portanto é uma norma odiosa punitiva.

Já a lei tributária - abstraindo-se a radicalidade de parte da doutrina tributária nacional que a considera como norma de rejeição social,²²⁶ posição superada em quase todo o mundo maxime em razão do advento do Estado social e a nova configuração do tributo, como referido nos capítulos anteriores²²⁷ tem como função identificar a manifestação de riqueza, suscetível de ser objeto da tributação, sem nunca perder de vista a

²²⁴ ENGISCH, Karl. *Op. Cit.*, p. 257.

²²⁵ FRAGOSO, Heleno Cláudio. **Lições de Direito Penal – A Nova Parte Geral**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 2.

²²⁶ Considerando a norma tributária como norma de rejeição social MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Sistema Tributário na Constituição de 1988**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 12.

²²⁷ JARACH, Dino. **Finanzas Públicas y Derecho Tributário**. 3. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1996, p. 298.

quantificação do quinhão que cada contribuinte deve arcar no custeio das despesas públicas.

A adoção do princípio da legalidade tributária pela nossa Constituição Federal - que longe de representar uma peculiaridade nacional, como parecem sustentar alguns, brota como fruto da evolução da ciência do direito em todo o globo - ²²⁸ não é desprestigiada pela superação das teorias ligadas ao positivismo formalista que recomendam a vinculação absoluta do aplicador do direito à norma.

Na verdade, a maior prova de que essa tão propalada *legalidade tributária absoluta* não deriva da Constituição brasileira é o exame dos textos constitucionais dos países que adotam outros paradigmas na interpretação da lei tributária. Tais constituições, a exemplo da nossa, também consagram o princípio da reserva legal. Nos EUA, o art. 1º, Seção VIII da Constituição de 1787, atribui ao Congresso Nacional a criação de tributos. Na Alemanha, o artigo 105 da Constituição de 1949 garante que os impostos serão objeto da competência legislativa exclusiva da Federação ou dos Landers (Estados). Na Constituição Espanhola de 1978, embora o artigo 31.3 admita a possibilidade de instituição de prestações patrimoniais ou pessoais *na forma da lei*, o art. 133.1, dispõe que a potestade de estabelecer tributos é exercida mediante lei. Por sua vez, a Constituição Francesa de 1958, em seu artigo 34, cumprindo o compromisso firmado pelo povo francês desde a Declaração dos Direitos do Homem de 1789, garante que a lei deva fixar os impostos, taxas e as modalidades de sua cobrança. Na Argentina, a Constituição de 1994, em seu art. 4º, determina que todas as contribuições ingressas no Tesouro serão impostas pelo Congresso Nacional. No Uruguai, a Constituição de 1966, em seu artigo 10, também subordina a criação de tributos à lei. A exceção fica por conta da Itália, que por prever um dispositivo genérico para todas as prestações pessoais e patrimoniais, adota, no artigo 23 da Constituição de 1947, o princípio da legalidade em sentido amplo, a partir da cláusula em *virtude do disposto em lei*. Mas nem por conta dessa previsão constitucional, a doutrina

²²⁸ Vide UCKMAR, Vitor (*Op. Cit.*, p. 24), onde o autor revela que o princípio da legalidade tributária é adotado em todas as constituições vigentes, exceto, à época, na da ex-URSS, e reproduz, inclusive, o dispositivo constitucional de diversos países.

italiana admite a criação de tributos por outro instrumento que não a lei, e nem a delegação à autoridade administrativa da fixação dos elementos da obrigação tributária.²²⁹

O que diferencia a Constituição Brasileira de 1988 dos textos constitucionais supracitados é uma minuciosa repartição de competências entre os entes federativos, o que só indiretamente é pertinente à matéria da legalidade. Na verdade, o tema da competência se prende muito mais à delimitação da capacidade contributiva visualizada pelo legislador constituinte, e que serve de limite à ação do legislador ordinário, do que à forma, mais ou menos casuística ou detalhada que este último vai utilizar para a definição do fato gerador. Buscar na repartição constitucional das competências tributárias o arcabouço constitucional para uma tipicidade fechada é extrair da Constituição uma sistemática que não só nela não é prevista, como contraria todos os princípios por ela consagrados.

Como se vê, a Constituição brasileira, no que tange a consagração do princípio da legalidade tributária, não apresenta qualquer peculiaridade em relação ao direito comparado. Como bem observado por Ricardo Lodo Torres,²³⁰ a utilização das expressões *tipicidade “fechada”, legalidade “estrita”, e reserva “absoluta” de lei*, não derivam da nossa Constituição, mas de construção de nossa doutrina, embalada por razões mais ideológicas que científicas.

Com o Estado Democrático e Social de Direito, superada a dicotomia entre a vontade do monarca e a do povo representado pelo parlamento, e estabelecida a necessidade de harmonização e interdependência entre os poderes, o princípio da legalidade passa a ser visto não apenas como “limite” para a atuação administrativa, mas também com contorno positivo: a lei é fundamental para a atuação administrativa e esta deve e pode fazer o que a lei determina.

Por outro lado, é imperioso reconhecer, como bem salienta Valdés Costa,²³¹ a dificuldade do legislador na elaboração da norma tributante que já não consegue descrever

²²⁹ Pela necessidade de lei definindo todos os elementos da obrigação tributária mesmo em face do art. 23 da Constituição Italiana, vide GIANNINI, A. D. (*Instituzioni di Diritto Tributario*, p. 12), PUGLIESE, Mario (Instituciones de Derecho Financiero. Mexico: Fondo de Cultura Economica, 1939, p. 116) e MICHELI, Gian Antonio (*Op. Cit.*, p. 19).

²³⁰ “Direitos Fundamentais do Contribuinte”. In MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Direito Fundamentais do Contribuinte**. Pesquisas Tributárias - Nova Série – nº 6. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 167-186, 2000, p. 185.

²³¹ **Instituciones de Derecho Tributario**. Buenos Aires: Depalma, 1996, p. 127.

as operações tributárias em todos os seus pormenores, exigindo complementação por normas particularizadas. Assim, é necessário pensar a possibilidade de adoção das técnicas convencionais que propiciando uma dose de flexibilidade no ordenamento jurídico, compatível com os princípios gerais tributários, são imprescindíveis, em muitos casos, para que a administração possa cumprir com suas funções institucionais.

5.2.1. A legalidade tributária e os conceitos indeterminados

Após a demonstração de que o princípio da legalidade tributária não constitui uma peculiaridade brasileira, e nem apresenta um conteúdo particular em nosso direito, é imperiosa a análise da possibilidade, em face dele, da legislação tributária utilizar-se, na definição do fato gerador da obrigação tributária, de conceitos jurídicos indeterminados.

Segundo Karl Engisch, a consagração constitucional do princípio da legalidade não está a exigir a limitação do fenômeno jurídico à subsunção, mas à valoração autônoma pelo aplicador, determinada pelo próprio legislador. A atribuição pelo legislador de uma valoração pelo intérprete vai se dar pelo afrouxamento do vínculo que prende o aplicador à lei, por meio da utilização de fenômenos como os conceitos indeterminados, os conceitos discricionários e as cláusulas gerais.²³²

Os conceitos jurídicos, como bem assinala Karl Engisch, são predominantemente indeterminados, sendo os absolutamente determinados muito raros no Direito. Destes, temos, tem-se, por exemplo os conceitos numéricos, tais como, 50 km, prazo de 24 horas, 100 marcos...²³³

A confusão entre as três categorias normativas leva o formalismo positivista a identificar qualquer forma de valoração pelo aplicador do direito com a discricionariedade violadora do princípio da legalidade tributária.

²³² Para ENGISCH: “O princípio da legalidade da atividade jurisdicional e administrativa, em si, permanece intocado. Conhecemos já o art. 20, al. 13, da nossa Constituição, que vincula à lei o poder executivo e a jurisdição. As leis, porém, são hoje, em todos os domínios jurídicos, elaboradas por tal forma que os juízes e os funcionários da administração não descubrem e fundamentam as suas decisões tão-somente através da subsunção a conceitos jurídicos fixos, a conceitos cujo conteúdo seja explicitado com segurança através da interpretação, mas antes são chamados a valorar autonomamente e, por vezes, a decidir e agir de um modo semelhante ao do legislador.” (*Op. Cit.*, p. 207).

²³³ *Ibidem.*, p. 208.

Para García de Enterría, os conceitos determinados delimitam o âmbito de realidade a que se referem, de forma inequívoca e precisa. É o que ocorre quando o legislador utiliza-se de um numeral para quantificar a medida de determinada situação. Exemplifica Garcia de Enterría com a fixação de idade ou do prazo para a prática de determinados atos. O contrário se dá com os conceitos indeterminados, situação em que a lei se refere a uma esfera de realidade cujos limites não aparecem bem precisados em seu enunciado. São exemplos as expressões como *incapacidad permanente*, *boa fé*, e *improbidade*. Nos conceitos indeterminados não há exatidão quanto a uma quantificação ou determinação rigorosa; neles estão presentes conceitos de experiência ou de valor. Porém, não obstante a imprecisão conceitual, a indeterminação termina no momento da aplicação.²³⁴

Convém não olvidar que conceito indeterminado distingue-se substancialmente do conceito discricionário. Neste último, o legislador atribui ao aplicador da norma a possibilidade de escolher entre os vários caminhos a seguir, a partir de uma valoração subjetiva, de acordo com suas convicções pessoais. A discricionariedade confere à autoridade administrativa o poder de determinar, de acordo com o seu próprio modo de pensar, o fim de sua atuação. Quando a lei estabelece o conceito de *interesse público* ou de *bem comum*, o seu alcance será determinado por aquilo que a autoridade considerar como sendo de interesse público ou concernente ao bem comum.²³⁵

Por sua vez, nos conceitos indeterminados, a lei não abre espaço para uma escolha subjetiva do aplicador, muito embora careçam eles sempre de um preenchimento valorativo. Não que exista uma única solução legal,²³⁶ mas nos conceitos indeterminados

²³⁴ De acordo com GARCÍA DE ENTERRÍA: “La Ley utiliza conceptos de experiencia (incapacidad para el ejercicio de sus funciones, premeditación, fuerza irresistible) o de valor (buena fe, estándar de conducta del buen padre de familia, justo precio), porque las realidades referidas no admiten otro tipo de determinación más precisa. Pero al estar refiriéndose a supuestos concretos y no a vaguedades imprecisas o contradictorias, es claro que la aplicación de tales conceptos o la calificación de circunstancias concretas no admite más que una solución: o se da o no se da el concepto; o hay buena fe o no la hay; o el precio es justo o no lo es; o se ha faltado a la probidad o no se ha faltado. *Tertium no datur*. Esto es lo esencial del concepto jurídico indeterminado: la indeterminación del enunciado no se traduce en una indeterminación de las aplicaciones del mismo, las cuales sólo permiten una “unidad de solución justa” en cada caso, a la que se llega mediante una actividad de cognición, objetivable por tanto, y no de volición.” (*Curso de Derecho Administrativo*, vol. I. 10. ed. Madrid: Civitas, 2000, p. 457).

²³⁵ LAUN, Rudolf. *Apud* ENGISCH (*Op. Cit.*, p.216).

²³⁶ No sentido do texto, recusando a possibilidade de uma única solução legal, vide ANDRADE, José Vieira de **(O Dever de Fundamentação Expressa dos Actos Administrativos)**. Coimbra: Almedina, 1992, p. 367).
Contra: GARCÍA DE ENTERRÍA²³⁶ De acordo com GARCÍA DE ENTERRÍA: “La Ley utiliza conceptos de

há, como explica Engisch, uma valoração objetiva, a partir das concepções dominantes no corpo social.²³⁷

A vinculação do conceito indeterminado à lei é garantida pelo caráter objetivo da valoração, a que alude Karl Engisch. No entanto, há, se comparado ao conceito determinado, uma redução do grau de vinculação do aplicador à literalidade da lei, autorizada pelo próprio legislador que, ao utilizar-se da indeterminação conceitual, atribui ao intérprete o exame a respeito do chamado *halo do conceito*, representado por uma zona intermediária entre uma região de certeza sobre a existência do conceito (núcleo do conceito), e outra sobre a sua inexistência.²³⁸ Por *halo conceitual* se entende uma certa margem de apreciação por parte da administração, onde esta, a partir de uma valoração objetiva, vai interpretar a norma de acordo com as concepções morais dominantes na sociedade, que não se confundem com a moral pessoal do juiz.²³⁹

experiencia (incapacidad para el ejercicio de sus funciones, premeditación, fuerza irresistible) o de valor (buena fe, estándar de conducta del buen padre de familia, justo precio), porque las realidades referidas no admiten otro tipo de determinación más precisa. Pero al estar refiriéndose a supuestos concretos y no a vaguedades imprecisas o contradictorias, es claro que la aplicación de tales conceptos o la calificación de circunstancias concretas no admite más que una solución: o se da o no se da el concepto; o hay buena fe o no la hay; o el precio es justo o no lo es; o se ha faltado a la probidad o no se ha faltado. *Tertium no datur*. Esto es lo esencial del concepto jurídico indeterminado: la indeterminación del enunciado no se traduce en una indeterminación de las aplicaciones del mismo, las cuales sólo permiten una “unidad de solución justa” en cada caso, a la que se llega mediante una actividad de cognición, objetivable por tanto, y no de volición.” (*Curso de Derecho Administrativo*, vol. I. 10. ed. Madrid: Civitas, 2000, p. 457).

²³⁷ Para ENGISCH: “a valoração que aqui se faz, desde que não se verifique a atribuição de um “poder discricionário”, não precisa de ser uma valoração eminentemente pessoal do órgão aplicador do direito. Os conceitos “normativos” podem antes significar que o órgão aplicador do direito deve procurar e determinar as valorações preexistentes num setor social “dirigente” “relevante”. Nesta medida, falaremos de valorações *objetivas*.” (*Ibidem*, p. 236).

²³⁸ GARCÍA DE ENTERRÍA, *Op. Cit.*, p. 460.

²³⁹ Como explica ENGISCH: “Saber se o dedo indicador é um “membro importante do corpo”, se os combates de boxe e as lesões corporais que neles se aceitam são compatíveis com os “bons costumes”, se um curador “violou gravemente as suas obrigações de curadoria”, se uma representação gráfica (George Grosz: Cristo na máscara de gás) é “blasfema” (§ 166 do Código Penal, fórmula anterior) ou pelo menos “injuriosa” para a Igreja cristã (§ 166 do Código Penal, nova fórmula), se um casamento “fracassou”, tudo isso são questões que a lei não quer ver respondidas através de uma valoração eminentemente pessoal do juiz. A lei aqui é antes de opinião de que há concepções morais dominantes pelas quais o juiz se deve deixar orientar. “Decisivas são as circunstâncias do caso concreto tendo em conta as concepções dos correspondentes setores populacionais” (SCHÖNKE-SCHRÖDER). Os “correspondentes setores populacionais podem sem dúvida ser sempre aqueles setores da população cujo juízo é aceito como válido por cada ordem estadual e jurídica. Se o próprio juiz se situa dentro destes setores, ele também pode, evidentemente, consultar o seu sentimento ético. Mas, ainda neste caso, haverá de ter o seu cuidado de averiguar se porventura se não encontra bastante isolado na sua concepção. Se o juiz se sabe inteiramente fora daquele setor populacional que, por força do Direito, representa o padrão ou critério (se ele é, por exemplo, inteiramente indiferente do ponto de vista religioso ou se os prazeres da multidão apaixonada pelo desporto são para ele horrores plebeus), não é este seu ponto de vista eminentemente pessoal que interessa, mas, antes, aquilo que “as pessoas” pensam e sentem nos setores em questão.” (*Op. Cit.*, p. 237).

São conceitos jurídicos indeterminados, carecedores de uma valoração objetiva, utilizados amplamente pelo Código Penal brasileiro. É o caso de *mulher honesta* utilizado pelos artigos 215 e 216. Obviamente que o conceito de mulher honesta em 1940, quando o código foi promulgado, não define mais a situação tipificada pela lei. O exemplo citado mostra que o tipo penal sofre alterações com a mudança dos costumes sociais, sem a necessidade de alteração legislativa.²⁴⁰

A estrutura tipológica adotada no direito penal e no direito tributário, embora avessa à discricionariedade, não é incompatível com os conceitos indeterminados. Bem ao contrário. Como bem destacado por Karl Engisch, os tipos constituem subespécies dos conceitos indeterminados, apresentando toda a fluidez que caracterizam estes.²⁴¹

A indeterminação do conceito legal utilizado pelo legislador tributário não gera a incerteza apregoada pelos positivistas, pois, como assinalou Amílcar de Araújo Falcão,²⁴² o instituto é utilizado pelo legislador não porque o conceito é indeterminável, “mas porque, na norma em que está indicado, a determinação integral do seu conteúdo não foi possível, por isso que, para tanto, é necessário considerar dados empíricos, fácticos, técnicos ou científicos de que somente o intérprete e o aplicador, em cada hipótese concreta, disporão.”

Embora a adoção de conceitos indeterminados seja tabu para a maioria da doutrina brasileira, não são poucos os autores que defendem a sua possibilidade aqui e alhures.

²⁴⁰ É o que Engisch chama de conceitos normativos apoiados em valores mutáveis de setores populacionais em mudança: “O problema da lei moral objetivamente válida é um problema filosófico-moral demasiadamente delicado para que o abordemos aqui de modo canhestro. É bastante que, em certas questões, exista uma tradição moral firme e tão segura que o Direito a pode tomar por base com o sentido de uma “lei moral objetiva”.

“Mas, quer o preenchimento dos conceitos objetivos-normativos “carecidos de um preenchimento valorativo”, que há pouco referimos, se possa apoiar numa tradição moral inteiramente firme, quer se tenha de orientar pelos juízos de valor mutáveis de “setores populacionais em mudança” – a função desses conceitos normativos em boa parte é justamente permanecer abertos às mudanças das valorações - , a “valoração” que o conceito normativo exige aqui é, num caso como no outro, uma questão de *conhecimento*. O órgão aplicador do Direito tem de *averiguar* quais são as concepções éticas efetivamente vigentes. A sua própria valoração do caso é tão-somente um elo na série de muitas valorações igualmente legítimas com as quais ele tem de confrontar e segundo as quais ele, sendo caso disso, a deverá corrigir. A valoração própria (pessoal) é, portanto, apenas parte integrante do *material* do conhecimento, e não o último *critério* de conhecimento. (*Ibidem*, p. 239).

²⁴¹ *Ibidem*, p. 258.

²⁴² **Fato Gerador da Obrigação Tributária.** 4.ed. Anotada e atualizada por Geraldo Ataliba. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977, p. 113.

Nesse sentido, Valdés Costa²⁴³ que - mesmo em face do sistema constitucional uruguaio onde, assim como nosso, legalidade tributária se confunde com reserva legal – sustenta a possibilidade da lei tributária utilizar-se de conceitos indeterminados. Diante do sistema constitucional espanhol, que também consagra o princípio da legalidade tributária como princípio da reserva legal²⁴⁴, Perez Royo, admite a utilização de conceitos indeterminados, desde que sejam definidos pela lei os limites e critérios da fixação tributária.²⁴⁵

Por sua vez, Ferrero Lapatza²⁴⁶ admite que o regulamento aclare, interprete e precise os elementos da obrigação tributária, desde que a própria lei instituidora tenha, explícita ou implicitamente, ou a partir de uma definição legal dos elementos essenciais, mais ou menos precisa, atribuído à autoridade administrativa, a complementação indispensável a sua aplicação.

Em Portugal, onde também a Constituição adota o princípio da reserva legal para a instituição de tributos, José Casalta Nabais²⁴⁷ defende a utilização dos conceitos indeterminados a partir da ponderação do princípio da legalidade, e do seu corolário, o princípio da determinação, com o princípio da praticidade. A aplicabilidade do princípio da praticidade no direito tributário transcende, hoje, às suas origens economicistas moldadas pelos cameralistas, de busca de uma maior produtividade com o menor custo. Assume, o mesmo, uma dimensão axiológica que se prende ao princípio da isonomia e ao valor da justiça, na medida em que o legislador tributário, ciente de que não é onipotente, busca a simplificação, por meio da adoção de conceitos mais abertos, capazes de captar toda a manifestação de riqueza por ele considerada relevante, desprezando descrições detalhadas do fato gerador que se mostram passíveis de ser facilmente elididas, ou cuja fiscalização por demais complexa e cara, geraria um custo insuportável para a sociedade.²⁴⁸

No direito brasileiro, o legislador, não raras vezes, tem utilizado conceitos indeterminados pela lei de incidência tributária, como é o caso de *moléstia profissional*, previsto no art. 6º, XIV, da Lei nº 7.713/88, como causa de isenção dos proventos recebidos

²⁴³ *Op. Cit.*, p. 144.

²⁴⁴ Art. 133.1 da Constituição de 1978.

²⁴⁵ *Op. Cit.*, p. 46.

²⁴⁶ *Curso de Derecho ...*, cit., pp. 53 e 54.

²⁴⁷

²⁴⁸ *Ibidem*, p. 378.

pelo contribuinte. Outro exemplo é a expressão *despesas necessárias*, utilizada na legislação do imposto de renda (Lei nº 4.506/64, art. 47), como parcela dedutível na apuração da base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica.

A legislação aduaneira é um farto manancial de exemplos de conceitos indeterminados utilizados pelas leis de incidência fiscal. Nesse sentido, o art. 148 do Regulamento Aduaneiro (aprovado pelo Decreto nº 91.030/85) que, na isenção de imposto de importação de bem destinado à finalidade específica, apresenta algumas dessas hipóteses. O dispositivo em questão determina a cessação do benefício quando os bens deixem de cumprir sua finalidade por tornarem-se *obsoletos*, sofrerem *modificação das condições de mercado*, ou qualquer outro *motivo devidamente justificado, a critério da autoridade fiscal*.

5.2.2. A legalidade tributária e as cláusulas gerais

Ao lado dos conceitos indeterminados, a lei utiliza-se ainda, como técnica desvinculadora, as chamadas *cláusulas gerais*, que se traduzem na formulação da hipótese legal que, dada sua grande generalidade, abrange todo um domínio de casos subordinados a seu tratamento jurídico. São conceitos multisignificativos, que se contrapõem a uma elaboração casuística das espécies legais.²⁴⁹ A sua utilização pelo legislador não significa uma opção por conceitos abstratos, discricionários ou indeterminados, uma vez que não possuem qualquer estrutura própria, embora quase sempre resultem em um conceito indeterminado.²⁵⁰

No direito penal brasileiro também é comum a utilização de cláusulas gerais como a do termo *substância entorpecente*, utilizado pelos artigos 12 e 16 da Lei de Entorpecentes (Lei nº 6.368/760).

Sendo amplamente utilizados na definição do tipo penal, seara em que os interesses em jogo prestigiam mais o valor da segurança jurídica, é de observar, fica fragilizada a tese da impossibilidade de utilização dos conceitos indeterminados e das cláusulas gerais no direito tributário. Muitas vezes, tal fragilidade fica escondida por baixo

²⁴⁹ ENGISCH. *Ob. Cit*,. pp. 228 e 229.

²⁵⁰ *Ibidem*, p. 233.

de uma caricatura que se faz da utilização de cláusulas gerais para a definição de tributo. É comum encontrar na doutrina tributária²⁵¹ o desprezo à possibilidade de utilização de cláusulas gerais, como se a idéia que ora se defende autorizasse a definição de uma *cláusula geral tributária*, capaz de abrigar todas as manifestações de capacidade contributiva. Nem no auge da teoria da interpretação econômica do fato gerador, com Eno Becker, ou da interpretação funcional, com a *Escola de Pavia*, chegou-se a se pensar em tal possibilidade.

Não se reconhece a possibilidade de erigir a expressão *tributo* como uma cláusula geral, mas constata-se que na atualidade o legislador identifica determinados signos de manifestação de riqueza considerados reveladores de capacidade contributiva para, a partir de uma definição bem generalizadora, definir o fato gerador do tributo. A utilização do método casuístico para a definição do fato gerador do tributo, ou a sua definição carregada de detalhes irrelevantes no que tange à capacidade contributiva, além de quase impossível nos dias que correm, geram uma possibilidade ilimitada para a prática manobras elisivas, num confronto interminável entre Fisco e contribuinte. Afinal, quanto mais a norma específica, maior é a sua indeterminação.²⁵²

Assim, é forçoso reconhecer que as cláusulas gerais constituem um importante instrumento utilizado pelo direito tributário como forma alcançar a manifestação de riqueza eleita pelo legislador como signo de capacidade contributiva.

Vale mais uma vez trazer a posição de Engisch, desta feita, a respeito da utilização de cláusula geral como instrumento destinado a evitar as lacunas. Segundo o referido autor, as cláusulas gerais, em razão de sua generalidade “tornam possível sujeitar um mais vasto grupo de situações, de modo ilacunar e com possibilidade de ajustamento, a uma consequência jurídica. O casuismo está sempre exposto ao risco de apenas fragmentária e *provisoriamente* dominar a matéria jurídica.”²⁵³

²⁵¹ Por todos, ver XAVIER, Alberto (*Os Princípios da Legalidade ... Op., cit., p. 85*).

²⁵² Como salienta NABAIS, Casalta: “não se pode esquecer que o princípio da determinabilidade não se confunde com um suposto dever de pormenorizar o mais possível ou de otimizar a pormenorização da disciplina dos impostos, uma vez que, quanto mais o legislador tenta pormenorizar, maiores lacunas acaba por originar relativamente aos aspectos que ficam à margem dessa disciplina, aspectos estes que, como facilmente se compreende, variarão na razão inversa daquela pormenorização. Ou seja, as especificações excessivas, porque se enredam na riqueza dos pormenores, perdem o plano de que partiram, acabando, ao invés, por conduzir a maior indeterminação.” (*Op. Cit., p. 377*).

²⁵³ ENGISCH. *Op. Cit., p. 233*.

Além da definição genérica do fato gerador, as cláusulas gerais são também utilizadas como instrumento de combate à evasão pela adoção de fatos geradores supletivos ou suplementares, ao lado do fato gerador típico, como sustentou Amílcar Falcão.²⁵⁴

Para Ricardo Lobo Torres, a utilização das cláusulas gerais na definição do fato gerador do tributo, é inevitável diante da ambigüidade da linguagem no direito tributário, não sendo afastada pelo princípio da tipicidade.²⁵⁵

Exemplo de utilização de cláusula geral pelo legislador tributário é revelado na própria definição do fato gerador do imposto de renda pelo artigo 43 do CTN, que estabelece *acréscimo patrimonial* como uma cláusula geral a ser detalhada pelo legislador ordinário. Nesse mesmo sentido, o artigo 3º da Lei nº 7.713/88, que define como incidência o rendimento bruto da pessoa física.

Outro exemplo de utilização da cláusula geral pela legislação tributária nos foi dada pela lei instituidora da extinta CPMF, a Lei nº 9.311/96, que ao definir o fato gerador do tributo, utilizou-se de uma combinação entre a cláusula geral e o método casuístico, gerando o método exemplificativo.²⁵⁶ De fato, o artigo 2º da citada lei, além de estabelecer o lançamento a crédito, o lançamento a débito, a liquidação ou pagamento de valores pelas instituições financeiras nas contas dos contribuintes, o que revela utilização do método casuístico, adota a cláusula geral consagrada na expressão *qualquer movimentação ou transmissão de valores*, dotando a enumeração de caráter exemplificativo e reduzindo drasticamente, senão eliminado, as possibilidades de elisão fiscal.²⁵⁷

Também constitui uma cláusula geral a expressão *valores e títulos mobiliários* utilizada pela legislação do IOF, seja na Constituição, no CTN ou na Lei nº 8.033/90, que carece de integração pelo regulamento, dada a inexistência de previsão legal definindo o seu conteúdo.

²⁵⁴ *O Fato Gerador ...Op.. cit.*, p. 57.

²⁵⁵ *Curso de Direito Financeiro Op...., cit.*, p. 98.

²⁵⁶ ENGISCH. *Op. Cit.*,p. 231.

²⁵⁷ A observação do texto, que se limita a examinar a técnica legislativa utilizada com vistas a evitar a elisão fiscal, não fica invalidada pela crítica contida ao longo desse trabalho, a respeito da eleição pelo legislador da CPMF de um fato gerador que nem sempre observa a capacidade contributiva. Ao contrário, reforça a nossa idéia de que, no injusto sistema tributário brasileiro, muito em função das questões suscitadas nesse trabalho, o maior mérito das normas tributárias, na visão do legislador, não é revelar capacidade contributiva, mas sua menor suscetibilidade à elisão e evasão fiscal.

Ainda a cláusula geral prevista no parágrafo único do art. 116 do CTN, introduzida pela Lei complementar 104/2001 estabelece que a “autoridade administrativa poderá desconsiderar os atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”

Deste modo, fica evidenciado que os tipos no direito tributário, como em qualquer ramo do direito, são abertos, e que a maior ou menor abertura do tipo é determinada pelo legislador, na definição do fato gerador do tributo, não sendo vedada a utilização de conceitos indeterminados e cláusulas gerais.

5.3 A defasagem entre direito e realidade: a crise do direito

Partindo dessa realidade, com o desgaste da estrutura formal do direito chamado positivo, cada vez mais o seu conteúdo normativo é remetido a processos ulteriores de concretização. As normas jurídicas vão perdendo, assim, as características de abstração e generalidade, para dar lugar a normas técnicas e específicas, em número cada vez maior, sobre categorias excessivamente particularizantes, numa sintomática crise de governabilidade.²⁵⁸

No campo do direito tributário, as operações tributáveis revestem-se de tal complexidade que a norma tributante já não consegue descrevê-las em todos os seus pormenores, exigindo complementação de normas particularizadas.

Considerando o cenário atual, urge buscar, na teoria do direito um referencial teórico das perspectivas que se abrem nesse campo e que possa respaldar a adoção, no campo do direito tributário, de uma postura conducente à um direito tributário de feição contratual.

A Teoria Geral do Direito formal encontrou no século XX um grande apóio metodológico no positivismo lógico e no conceito de cientificidade baseado na coerência

²⁵⁸ FARIA, José Eduardo. **Globalização econômica e reforma constitucional**. In: Direito, Estado e Sociedade, n. 9. Rio de Janeiro: Pontifícia Universidade Católica. Departamento de direito, agosto-dezembro de 1996.p.30

do sistema, emergindo daí o aprofundamento da análise estrutural do direito pela lógica deôntica e o esforço de construir uma teoria do direito como sistema fechado e coerente.²⁵⁹

Em contraposição a essa teoria, a correlação entre fato e direito levou ao entendimento do direito como um sistema aberto, dependente de outros que o abrangem. Lembra Celso Lafer que o antiformalismo que caracteriza essa abordagem da Filosofia do Direito resulta do contraste entre o direito posto e o direito aplicado, ou seja, da distância entre o direito formalmente válido e a realidade social.

Argumenta Norberto Bobbio que o escasso interesse pelo problema da função social do Direito na teoria geral do direito dominante até nossos dias tem como referência o relevo que os grandes teóricos do Direito, de Jhering a Kelsen, tem dado ao direito como instrumento específico, cuja especificidade não deriva dos fins a que serve, mas do modo como os fins são perseguidos e lançados.²⁶⁰

Modernamente, no entanto, a complexidade e a rapidez das mudanças que vêm ocorrendo no mundo acabaram por dar um novo rumo ao direito. O Estado, antes restrito à sua função protetora e repressora, materializada em normas negativas (proibitivas) passou a exercer um papel assistencial e regulador através de sistema de estímulos e subsídios, conferindo às sanções positivas um outro relevo (função promocional do direito).

Entende-se como função promocional do direito a técnica de encorajamento e desencorajamento no uso das normas. Em um ordenamento predominantemente repressivo, ao lado das medidas destinadas à obtenção da conformidade com as prescrições normativas, são também adotadas medidas indiretas, com o objetivo de dificultar comportamentos não desejáveis. Observa Norberto Bobbio, pois, que mesmo num ordenamento repressivo há lugar para medidas não necessariamente punitivas. Mais adiante em sua análise, percebe o referido autor que quando o ordenamento de função repressiva e protetora procura estimular certas condutas, atua sempre de forma negativa, através da técnica do desencorajamento. Já o ordenamento promocional vai mais longe, visto que neste a técnica

²⁵⁹ LAFER, Celso, **A reconstrução dos direitos humanos: um diálogo com Hana Arend.** São Paulo: companhia das Letras, 1988. p. 55

²⁶⁰ BOBBIO, Norberto. **Contribución a la teoria del derecho.** Valencia (Espanha): Fernando Torres Editor, 1980, p. 266.

é tipicamente positiva, pois o encorajamento de certas condutas necessita de sanções positivas premiais ou de facilitação.²⁶¹

Essa visão constitui-se num avanço epistemológico, na medida em que, em vez de limitar-se a teoria do direito ao estudo da sanção negativa e dos conceitos a ela subjacentes (obrigação, delito), é conduzida a uma nova ordem de considerações. Nesse quadro, a sanção já não é mais encarada apenas como ameaça, mas também como promessa (facilitação, prêmio), invertendo-se inclusive a relação direito/dever.

É de se observar que o deslocamento na teoria da sanção, decorrente do advento do Estado promocional, é perfeitamente condizente com os novos condicionamentos das sociedades tecnocratas da era global, ante a tendência de se conferir maior importância às medidas preventivas do que às repressivas.

Aponta Tércio Sampaio Ferraz, em prefácio à Teoria do Ordenamento Jurídico de Norberto Bobbio, algumas conseqüências dessas observações para o destino da ciência jurídica na sociedade em transformação: a) na tradição do Estado protetor e repressor, o jurista, encarando o direito como um conjunto de regras dadas como função sancionadora e negativa, tende a assumir o papel de conservador daquelas regras que ele, então, sistematiza e interpreta; b) já na nova situação do Estado promocional, o jurista, encarando o direito também como um conjunto de regras, mas em vista de uma função implementadora de comportamentos, tende a assumir um papel modificador e criador.²⁶²

Induvidosamente esse novo enfoque da teoria funcional do Direito conduz a uma reflexão sobre a perda da função repressiva do direito em sociedades tecnicamente avançadas. Vislumbra-se nesse cenário, duas tendências: a) o crescente condicionamento do comportamento coletivo através dos meios de comunicação de massa e b) o previsível aumento dos meios de prevenção social sobre os tradicionais meios de repressão. A integração social passa a contar, desta feita, com dois instrumentos de controle; a) a socialização através da busca de adesão a valores estabelecidos e comuns e b) a imposição de comportamentos considerados relevantes para a unidade social com conseqüente repressão dos desvios, constituindo-se ambos, enfim, o consenso e a força de todas as

²⁶¹ BOBBIO, Norberto. *Op. Cit.*, p. 376-377

²⁶² BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. Trad. Maria Celeste cordeiro Leite dos Santos. Brasília: 10^a. ed. UNB, 1999, p. 15-16

teorias políticas tradicionais. À medida que aumenta a força dos condicionamentos psicológicos dos meios de consenso, ainda que manipulados, diminui a necessidade de meios coercitivos, ou seja, do próprio direito.

Seguindo essa trilha, o desenvolvimento de um direito procedente de negociações, mesas redondas, etc., constitui uma tentativa de encontrar uma nova forma de regulação social, conferindo ao Estado e ao direito um papel de guia (e não de direção) da sociedade.²⁶³

Para TEUBNER. O envolvimento do direito positivo na crise do Estado Social tem provocado um sério “trilema regulatório”: a) a indiferença recíproca entre Direito e sociedade; b) a colonização da sociedade por parte do direito; c) a desintegração do Direito por parte da sociedade.²⁶⁴

O primeiro dilema – a indiferença recíproca entre direito e sociedade – refere-se ao fato de que, em virtude do alto grau de diferenciação atingido nos dias que correm, cada sistema social tende a reagir apenas a suas próprias regras. Nesse diapasão o direito positivo vai se tornando progressivamente incapaz de controlar a sociedade.²⁶⁵

O segundo dilema – a colonização da sociedade por parte do direito – refere-se ao fato de que, em virtude de sua natureza e dimensão altamente especializadas, o direito positivo parece tender, no momento, à destruição da autenticidade e identidade das relações básicas que constituem os sistemas sociais, ou seja, o direito positivo vai se tornando uma ameaça real à sociedade.²⁶⁶

O terceiro dilema – a desintegração do Direito por parte da sociedade – refere-se ao fato de que dado ao grau de mobilidade e mudança social em sistemas sociais como a política e a economia, o direito positivo parece, crescentemente, incapaz de definir seu próprio discurso, assim como de desempenhar seus próprios programas específicos, em

²⁶³ ROTH, André-Noel. O direito em crise: fim do Estado moderno. In FARIA, José Eduardo (org). Op. Cit., p. 22

²⁶⁴ TEUBNER, apud PINHEIRO, Jurandir Borges. *Direito tributário e globalização...Op. cit.* P. 173-174

²⁶⁵ TEUBNER, apud PINHEIRO, Jurandir Borges. *Direito tributário e globalização... Op. Cit.* P.175

²⁶⁶ TEUBNER, apud PINHEIRO, Jurandir Borges. *Direito tributário e globalização... Op. Cit.* P.175

relação a outros sistemas sociais, ou seja, o direito positivo vai perdendo a capacidade de conferir autoridade e coerência a sua própria lógica interna.²⁶⁷

À vista deste quadro, impõe-se o desenvolvimento de uma nova racionalidade jurídica. Nesse desiderato, a solução aponta para uma necessidade de munir o direito positivo de uma capacidade de espancar as questões suscitadas pelo trilema regulatório, passando esse direito a ser capaz não só de reconhecer que não pode mais estabelecer autoritariamente as estruturas e funções dos diversos subsistemas sociais, como também que a sua contribuição à complexidade social deve se restringir à generalização das auto-regulações existentes.²⁶⁸

Para WILKE, citado por OLGAT em seu estudo sobre a crise do direito, a complexidade crescente da sociedade impede sua regulação com os instrumentos tradicionais de coação. O Estado e o Direito tradicionais estão inadaptados à evolução social. Nesse contexto, quer WILKE, então, um Estado-Providência não com uma capacidade de direção, mas de guia para a sociedade. Para que o Estado tenha essa capacidade de pilotagem central, necessita de uma via alternativa à pilotagem central (já que falhou o projeto social-democrata) e à auto-regulação do mercado (ante os riscos de tendências centrífugas). Essa nova via seria o direito, baseado não sobre o poder e o dinheiro, mas sobre o saber voltado ao progresso humano, através da inclusão, no processo de tomada de decisões, dos destinatários das normas.²⁶⁹

A estrutura jurídica deste Direito estaria calcada em dois níveis: um de formulação de fins e outro que permitisse decisões dedutivas e descentralizadas, residindo nesse segundo nível a principal inovação, ao permitir e facilitar processos de auto-regulação no interior de campos de problemas específicos, como economia, a ciência e a saúde, desenvolvendo-se dentro desses campos uma racionalidade de procedimentos. O Estado, ante a sua incapacidade para formular e impor soluções para os complexos problemas desses campos, passará a ser um ator como qualquer outro, e somente através de

²⁶⁷ TEUBNER, apud PINHEIRO, Jurandir Borges. *Direito tributário e globalização... Op. Cit.* P.175

²⁶⁸ Cf. PINHEIRO, Jurandir Borges. *Direito Tributário e globalização...Op. cit.*, p. 175

²⁶⁹ WILKE, apud PINHEIRO, Jurandir Borges. *Direito Tributário e globalização ...Op. cit.*p. 176

negociação entre os representantes dos interesses afetados é que a solução de que necessitam poderá ser encontrada.²⁷⁰

Tais idéias não estão fora de aplicabilidade no campo do direito tributário. A propósito, convém lembrar que há quase vinte anos, já sustentava PIETRO que o poder tributário se fundamentava nos acordos e transações entre as diversas forças políticas em torno da questão de quem deve suportar o financiamento dos gastos públicos, numa clara antevisão de que a tributação não decorre do mero exercício da soberania estatal.²⁷¹

No caso dos preços de transferência, o direito tributário parece estar dando um passo adiante. Em face dos novos ingredientes adicionados pela globalização das relações econômicas, vem sendo introduzida nas legislações sobre a matéria a possibilidade de acordos prévios sobre fatos tributáveis, passando a relação jurídica, nesse caso, a ter como fonte não diretamente a lei, mas um contrato firmado entre o Estado e o contribuinte.²⁷² É que, mesmo quando age de boa fé, uma sociedade está submetida a uma certa dose de insegurança jurídica, por estar exposta a uma reorganização em vários países cujos fiscos poderão ter pontos de vista divergentes sobre a fixação do preço de transferência. Para obter uma certeza *a priori* da conformidade da sua política de preços de transferência, uma sociedade pode solicitar a conclusão de um acordo prévio sobre os preços (APP). A conclusão de um APP não impede em nada os Fiscos de agirem; todavia a fiscalização deve seguir os termos do APP.

5.3.1. O princípio da eficiência e a crise da lei

²⁷⁰ WILKE, *apud* PINHEIRO, Jurandir Borges. *Direito Tributário e globalização ...Op. cit.* p. 177

²⁷¹ PRIETO, Luis Maria Cazola. *El poder tributário em el estado contemporâneo: um estudo*. Madri: Instituto de Estudios Fiscales, p. 141

²⁷² Os APP (acordos prévios sobre preços de transferência) se integram ao quadro jurídico do procedimento amigável previsto no Modelo de Convenção Tributária da OCDE. Na França, o procedimento segue várias etapas, incluindo a negociação com o Fisco estrangeiro interessado. Os APP concluídos na França são, pois, bi ou multilaterais, enquanto que certos países concluem APP unilaterais. Acordos prévios sobre preços de transferência vêm sendo adotados por vários países membros da OCDE (Estados Unidos, na revisão legislativa de 1997, Canadá – 1994, Austrália – 1995, México – 1996, Coréia – 1997 e recentemente a Nova Zelândia, França e Reino Unido. (22º. Relatório do conselho de Impostos da França in *Revista Internacional de direito Tributário*. Op. Cit., p. 384

A democratização crescente da vida política atual afastou a idéia de que o Executivo está a serviço de valores e interesses diferentes daqueles da comunidade dos cidadãos, tal como se dava nas monarquias do século XIX.²⁷³ Se a legalidade da atuação administrativa tinha por objetivo neutralizar o Executivo monárquico, privado de qualquer legitimidade democrática, a partir do momento em que o Executivo passou a ter suporte na confiança do Parlamento ou ser levado ao posto por milhões de votos, a questão não pode ser verificada da mesma forma.

Em face de um ordenamento jurídico tributário que se aproxima do caos e cuja tão propalada simplificação não passa de utopia, a idéia de “tipicidade” da conduta administrativa deve ser entendida com realismo, de modo a compatibilizá-la com o princípio da eficiência. Este princípio consagrado de forma expressa no art. 37, caput, da CRFB/88 é expressão juridicizada da idéia de boa administração. No dizer de Luciano Parejo Afonso, o princípio se traduz, de qualquer forma, em “dever jurídico” a cargo de todas e de cada uma das Administrações Públicas.²⁷⁴

O Estado Democrático de direito traçado pela CRFB/88, de perfil social, exatamente por ter como objetivo fundamental a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, bem como a redução das desigualdades sociais, com o conseqüente obrigatório atendimento das necessidades econômicas, sociais e culturais dos administrados, exige eficiência para que possa cumprir seu desiderato, em especial em virtude da escassez dos recursos públicos, bem como da impossibilidade de incremento indefinido da carga tributária.²⁷⁵

Não se trata de pôr de lado o princípio da legalidade, mas apenas de cuidadosa questão de medida e equilíbrio, considerando questões de ordem lógico-prática. A idéias simplista de que o legislador cria todo o direito, de que o administrador apenas executa e o

²⁷³ Nesse sentido, PIÇARRA, Nuno. A separação dos poderes como doutrina e princípio constitucional: um contributo para o estudo das origens e evolução. Coimbra: Editora Coimbra, 1989, p. 232

²⁷⁴ Cf. PAREJO ALFONSO, Luciano

²⁷⁵ Cf. SEPE, Onorato. L'efficienza nell'azione amministrativa. Milano: Giuffrè, 1975, p. 218. Na mesma direção, para Paulo Modesto (**Notas para um debate sobre o princípio da eficiência**. Revista jurídica virtual, Casa Civil da Presidência da República. Disponível na Internet: WWW.planalto.gov.br, n. 18, Nov. 2000, item 1. acesso em 3 nov. 2008) “é o Estado Social que não pode descuidar de agir com eficiência, justificando os recursos que extrai da sociedade com resultados socialmente relevantes.”

juiz controla, é hoje apenas uma caricatura da visão mais ortodoxa e superada da separação dos poderes.²⁷⁶

A lei abstrata não consegue acompanhar as necessidades de uma sociedade heterogênea, pluralista e policêntrica. A tradicional padronização e uniformização das soluções legais não acompanha mais a pluralidade de situações sociais, econômicas, políticas e culturais, cada vez mais diferenciadas. O Estado, ao tentar regulamentar esses fatos, edita normas *ad hoc* para casos altamente específicos e singulares, aumentando o número de textos legais com um potencial de aplicação bastante restrito, fazendo o direito positivo se expandir de forma confusa e desordenada, dando ensejo a uma “hiperjuridicização” que acaba por levar o direito a perder sua organicidade programática, sua racionalidade sistêmica, sua potencial efetividade.²⁷⁷

Colocado o panorama acerca da crise do princípio da legalidade e de sua configuração em nosso ordenamento, não é difícil perceber e constatar que, como ocorre na generalidade dos países, há uma forte tendência na utilização, seja de conceitos indeterminados, seja de cláusula específicas, ou gerais, na busca de tributar as manifestações de riqueza colhidas pelo ordenamento jurídico como significativas para a incidência tributária nos quadrantes de um Estado democrático e social de direito como se revela constitucionalmente o nosso.

Acrescente-se que um seguimento da doutrina administrativa que se tem ocupado de estudar o tema dos convênios e pactos que possíveis de efetivação entre a Administração e os cidadãos tem, como já assinalado anteriormente, situado a causa e o fundamento dos mesmos nas conseqüências do trânsito do Estado liberal para o Estado social e

²⁷⁶ Nesse sentido, SOARES, Rogério. **Princípio da legalidade e administração constitutiva**. Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra. V. 57, p. 169-191, 1981.

²⁷⁷Cf. FARIA, José Eduardo. As metamorfoses do direito na reestruturação do capitalismo. Revista do Ministério Público, Lisboa, ano 21, n. 83, jul/set.2000, p. 11

democrático de direito o qual tem imposto uma nova forma de legislar a que tem seguido, como conseqüência, um novo modo de administrar.²⁷⁸

Tal doutrina tem argumentado no sentido de que, do que se acaba de constatar: no atual modelo de Estado, a lei não pode contemplar de forma minuciosa toda a atuação da administração e sendo assim torna-se imperioso que a ação da Administração, tradicionalmente programada mediante normas condicionais, passe a ser programada também mediante normas finais ou diretivas que estabeleçam os fins, objetivos e resultados que em maior medida possível deverão alcançar a administração, permitindo a esta seguir diversos caminhos e utilizar distintos instrumentos.²⁷⁹

Paralelamente à idéia anterior, e dada sua conexão com o presente estudo, é conveniente fazer alusão a outra realidade acima referida e que está acontecendo no âmbito do direito tributário. Trata-se, com efeito, do “divórcio entre direito e realidade”, que paradoxalmente surge em um momento em que dito direito se tecnifica em um ambicioso e sutil intento para acercar a realidade.²⁸⁰

Desse modo, deve aludir-se, em primeiro lugar, ao caráter essencialmente instrumental da Administração Tributária, cuja atuação dificilmente pode qualificar-se como final. Dito de outro modo, a ação da administração no âmbito da aplicação da legislação tributária não se esgota em si mesma, mas tem como objetivo a obtenção dos recursos suficientes, com base nos princípios de justiça tributária, a fim de satisfazer o gasto público. Em sendo assim, é oportuno afirmar que “ a atividade financeira realizada pelas entidades públicas tem uma função instrumental, e que nem o ingresso nem o gasto é um fim em si mesmo, senão meros instrumentos para a consecução dos interesses coletivos que serão perseguidos pelas diferentes Administrações.”²⁸¹

²⁷⁸ ²⁷⁸ Vide segundo capítulo, nota 81.

²⁷⁹ DE PALMA DEL TESO, A., op. Cit., pp 30-31

²⁸⁰ Cf. VILLAR PALASI, J. L. e VILLAR EZCURRA, J.L., El derecho a La certidumbre jurídica y La incertidumbre de nuestro derecho en **La proteccion jurídica Del ciudadano**. Estudios em Homenaje AL Profesor J. Gonçalez PERS, I Ed. Civitas, Madrid, 1993, PP. 84-85

²⁸¹ Vid. ESEVERRI MARTINEZ, E. e LOPEZ MARTINEZ. J.. **Temas prácticos de Derecho financeiro, Parte general**, Ed. Comares, Granada, 1999, p. 39. Tudo sem prejuízo, desde essa perspectiva, dos objetivos de outra índole que podem perseguir a obtenção de ingressos no âmbito tributário. Nos estamos referindo em concreto a objetivos

Em segundo lugar, e em referência a outra das idéias mais acima expostas, cabe apreciar como o direito tributário se caracteriza por um alto grau de tecnicismo, ademais pela dificuldade de regular, por uns motivos ou outros, todas as circunstâncias que podem concorrer num suposto concreto. Situação que provoca que o legislador tenha que se socorrer da utilização de conceitos que outorgam a Administração, na hora de proceder á aplicação dos tributos, uma margem mais ou menos de ampla atuação.²⁸²

Circunstância ante a qual se tem percebido que à “ medida que as normas jurídico-administrativas tem perdido precisão, a Administração tem ganhado capacidade de decisão”²⁸³ e que leva à interrogação, seguindo a linha de pensamento de uma parte da doutrina administrativa antes assinalada, acerca de se dita situação conduz a um distanciamento entre direito e realidade.

A questão que se afigura de importância no âmbito do direito tributário devido à possibilidade de que a admissão, sem matizes, da idéia anteriormente exposta, poder ensejar um relaxamento na aplicação dos princípios da justiça tributária constitucionalmente consagrados.

É um ponto diante do qual é necessário deter-se para uma análise do mesmo á luz das pautas delineadas pela nossa Norma Fundamental, dado que o equilíbrio tributário e financeiro tem como pressuposto o equilíbrio constitucional, significando que pelo “corpo vivente do direito flui de maneira constante um ‘componente constitucional’ que da vida ás instituições, que oxigena e limpa de impurezas a criação e interpretação da normas, de tal modo que se adéqüem às exigências dos princípios constitucionais.”²⁸⁴

de política econômica que, em nossa opinião, não supõe obstáculo algum para continuar qualificando como instrumental a vertente do ingresso público.

²⁸² Afirma nesse sentido, ZORNOZA PEREZ, J.J., **O que podemos aprender das experiências comparadas/** Admissibilidade dos convênios, acordos e outras técnicas transacionais” , *op. cit.*, p. 177, que “a crescente complexidade da realidade social e econômica sobre a qual incide as normas tributárias dificulta cada vez, em maior medida, que toda a atividade administrativa está regorosamente determinada pela lei, e que a aplicação das leis não podem conceber-se como um processo mecânico, pois é normal o emprego de conceitos jurídicos indeterminados e as questões de qualificação dão lugar a dúvidas que dificilmente admitem soluções unívocas

²⁸³ Vid. DE PALMA DEL TESO, A., Los acuerdos procedimentales em El Derecho Administrativo, *op.cit.* p. 31

²⁸⁴ Cfe. CORTES DOMINGUEZ, M., **El equilibrio constitucional y El equilibrio jurídico tributário**” Revista Española de derecho financeiro, n. 109-110, 2001, PP. 13 e 14

A distância, com efeito, entre direito e realidade que o conteúdo de determinadas normas povocam no âmbito tributário pode ser causa de um certo “desequilíbrio constitucional”, no sentido de produzir um enfraquecimento da justiça tributária que dita norma contém. Dito com outras palavras, cabe indagar se a interpretação unilateral por parte da Administração Tributária de determinados conceitos difíceis, contidos na normas podem conduzir a um afastamento do direito e, em consequência, da realidade concreta que se pretende regular..

Situação que exige, tal como já se tem adiantado, a necessidade de analisar tais supostos á luz do texto constitucional, devido a evolução constante do nosso sistema jurídico. Faz-se necessário “integrar com harmonia no campo jurídico mais e mais necessidades, problemas, incongruências, imprevistos, que devem ser assimilados, digeridos, encaixados ou adequados aos limites da interpretação das normas constitucionais, o que obriga um entendimento da constituição coerente com as novas necessidades da sociedade.”²⁸⁵

Com efeito, respondendo à situação descrita, tanto a estrutura atual do Estado brasileiro como social e democrático de direito, bem assim a evolução do nosso sistema tributário, que demanda cada vez, com maior intensidade, a colaboração e, em determinadas ocasiões, participação do contribuinte em ordem de atingir a realização do interesse fiscal, tudo permite afirmar que, em princípio, existe espaço na esfera tributária (e portanto sob a perspectiva da Constituição), no sentido de permitir um adequado equilíbrio entre a participação do cidadão na concretização do conteúdo da obrigação tributária e em respeito ao princípio da legalidade. Equilíbrio dirigido, precisamente, a obter uma maior aproximação entre direito e realidade a partir de uma correta composição da vontade das partes no procedimento de gestão tributária.

Tal realidade não significa que coincida sempre e em todos os casos com a verdadeira situação do contribuinte. Naqueles casos concretos em que a verdade material é de impossível determinação, também se ajusta à consecussão da justiça tributária aquela

²⁸⁵ Cfe. CORTES DOMINGUES., op.cit., p. 14

solução pactuada pelas partes que, de acordo com a previsão da lei persiga a efetividade do interesse fiscal,²⁸⁶ estar-se-á, desse modo, diante de uma verdade de caráter formal.²⁸⁷

Questão distinta é a determinação dos limites e a geração de relações jurídicas concernente ao acordo de vontades celebrado no âmbito do procedimento de gestão tributária, o que será objeto do próximo tópico

5.4 O acordo de vontade no âmbito do procedimento de gestão tributária: limites e factibilidade

O princípio constitucional da legalidade em matéria tributária, reconhecido no art. 97 do CTN tem sido objeto de interpretação tanto por parte da doutrina como pela jurisprudência no sentido de sinalizar, em relação ao conteúdo do mesmo, que dito princípio deve cumprir não somente a criação de tributo novo como também a determinação dos elementos essenciais ou configuradores do mesmo

Pode-se afirmar, como premissa para essa análise, que tal princípio estabelece a imposição como sendo coativa já que a prestação é estabelecida unilateralmente, sem o concurso da vontade do sujeito chamado a satisfazê-la, sendo pois, em última instância um elemento determinante da legalidade.

Em relação com a nota da coatividade é interessante, ter presente que dito princípio tem por finalidade garantir a autoimposição da sociedade sobre si mesma e, em última instância, proteger a liberdade patrimonial e pessoal do cidadão. É evidente que quanto menor for a intensidade das afetações sobre dito patrimônio, ou maior seja a capacidade de livre decisão que se outorgue ao particular, menos precisa será a intervenção dos representantes dos cidadãos isto e, mais participação na determinação da imposição cabe relegar a normas secundárias.

Desse modo, e partindo do conteúdo ex lege da obrigação tributária, que supõe, como é sabido que uma vez produzido, ocorrido o fato previsto em lei, surge a incidência

²⁸⁶ Estamos pensando, em concreto, no disposto nos arts. 18ª 24 da Lei 9430/96 que trata dos preços de transferência e remete a valoração das operações efetuadas entre pessoas ou entidades vinculadas, ao valor normal de mercado,

²⁸⁷ Afirma GONZALEZ-CUELLAR SERRANO, M.L.,(**Los procedimientos tributários: su terminación transaccional**, op.cit., p. 90), que mediante a transação não se busca a verdade, pois esta se desconhece e é impossível de alcançar, concluindo que a razão da transação consiste em evitar uma demanda.(Tradução livre).

do tributo, havendo este de ter a extensão prevista pela lei e não aquela que o sujeito passivo da obrigação tributária queira dar-lhe, cabe questionar, em primeiro lugar, qual é o campo propício para a atuação da vontade das partes no âmbito tributário.

Como ressaltado linhas atrás, a sinalização é no sentido de de situar o âmbito de eficácia da vontade das partes na determinação ou concretização dos elementos quantitativos do tributo, sendo, pois este o campo mais idôneo para situar as técnicas convencionais.²⁸⁸

Com efeito, é precisamente no âmbito da valoração do fatoespécie onde é possível encontrar, no seio da norma tributária, um maior número de supostos que dará lugar á incerteza, isto é supostos ante os quais a Administração Tributária goze de uma margem de apreciação diante da necessidade de concretizar e quantificar elementos suscetíveis de concretizações e quantificações não unívocos.

Situação, pois, em que nos parece que a distância entre direito e realidade pode tornar-se mais patente, afetando, sobretudo o princípio da capacidade contributiva,²⁸⁹ sem prejuízo para a repercussão que a ausência da efetividade do mesmo tenha na concretização dos demais princípios de justiça tributária.²⁹⁰

²⁸⁸ Ver nesse sentido, entre outros, RAMALLO MASSANET, J., **La eficacia de la voluntad de las partes em las obligaciones tributarias**, op cit p. 242, GONZALEZ-CUELLAR SERRANO, M.L., **Los procedimientos tributarios: su terminacion transaccional**, op. cit., p. 37 que aponta no sentido de que a transação, enquanto convênio de fixação, tem sua causa na eliminação de uma incerteza, MARTINEZ NORNERO, j., **La terminación convencional em El procedimiento de inspección de los tributos**, em **Convencion y arbitraje em el derecho tributario**. Madrid: Marcial Pons, 1996, p. 214 e BOTELLA GARCIA-LASTRA, C., **La finalización dos procedimientos tributarios e outras técnicas transaccionales para La resolución de conflictos**, em **Convención y arbitraje em el derecho tributario**. Madrid: Marcial Pons, 1996, p. 202 o qual doutrina no sentido de seja nos procedimentos de determinação da base imponible, seja nos de comprovação de valores por parte da Administração, são utilizados com frequência conceitos indeterminados, não definidos com absoluta precisão nas leis e que encerram um certo grau de relatividade, podendo ser objeto de critérios diversos (tradução livre)

²⁸⁹ Nos termos do art. 145, § 1º. da CRFB/88: “ Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte(...)”.

²⁹⁰ Segundo TIPKE, Klaus e YAMASHITA, Douglas (**Justiça fiscal e o princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p. 55), se o princípio da igualdade, constante dos arts. 5º. *caput*, ou 150, II da CRFB/88 não tem qualquer cláusula restritiva de sua eficácia, e se o princípio da capacidade contributiva consiste no próprio princípio da igualdade aplicado em matéria tributária. Logo, o princípio da capacidade contributiva sempre será aplicável, salvo se for impossível.

Por outra parte, não se deve olvidar no sentido da impossibilidade de se introduzir técnicas convencionais como substitutivas dos aspectos estruturais do tributo, sendo viável apenas, dita opção naqueles casos que seja concedida à Administração Tributária uma certa margem de apreciação. Em tais situações em que a Administração goza dessa margem de apreciação, o legislador pode decidir entre abrir o procedimento à vontade das partes ou outorgar a faculdade de decisão unicamente à Administração Tributária, que deverá exercê-la de maneira unilateral.

No tocante à idéia da possível graduação da coatividade da lei, é de observar que nos casos onde permeia uma certa incerteza, a qual conduz ao reconhecimento à administração de uma margem de atuação e o legislador opta por permitir, na concretização da mesma, uma composição de vontade das partes, é possível detectar um elo de bilateralidade que, dirigida a concretizar e influir sobre o alcance e o conteúdo da obrigação tributária, permite mitigar o alcance da coatividade respeitante a esse elemento concreto da prestação tributária.

Tal acontece porque em tais atuações consensuais têm lugar uma intervenção direta da vontade dos cidadãos-contribuintes na concretização dos termos da obrigação tributária, suprimindo de certa maneira a ausência de plenitude da lei.²⁹¹

Revela-se clara, nesse contexto, a idéia de que, apenas diante da ausência de predeterminação normativa suficiente é possível, em razão da margem de apreciação de que dita indeterminação proporciona, recorrer-se às técnicas convencionais no campo do direito tributário.

Tal afirmação deve complementar-se com a consideração do menor grau de coatividade desta classe de normas que permitem, nesse ponto, a composição de vontade das partes não tendo as mesmas que se submeterem em sua plenitude ao princípio da legalidade estrita.

²⁹¹ Cfe. RAMALLO MASSANET, Juan **La eficacia de la voluntad de las partes en las obligaciones tributarias**, op. Cit., p. 234. No mesmo sentido, e em relação ao direito administrativo comum, sinaliza PAREJO, Afonso Luciano, que a importância dessa forma alternativa na atividade administrativa radica justamente em que a vontade dos cidadãos contribuem diretamente, de forma a estabelecer os termos e condições das realções jurídico-administrativas concretas, fazendo emergir estas ao primeiro plano do direito administrativo. (op. Cit., p. 37)

A abordagem não implica, em absoluto, fragilizar o princípio da legalidade no âmbito do procedimento de gestão tributária, mas proporcionar uma visão coerente com as exigências que, em matéria tributária, advêm do Texto constitucional acerca do âmbito de atuação da vontade das partes no procedimento de gestão dos tributos, como já exposto.

Ressalte-se que na CRFB/88, em nenhuma passagem se vislumbra quaisquer princípios ou regras que permitam concluir que a transação na seara do Direito Público seja impossível ou mesmo que deva ser evitada²⁹² Ao contrário, o art. 98 da Carta evidencia um mandamento constitucional favorável à alternativa acordada, meso em ramo do direito público sujeito ao princípio da titicidade como o direito penal.²⁹³

Em síntese, é do espírito da CRFB/88 a necessidade de serem buscadas soluções consensuais e pacíficas. É desiderato constitucional marcante a solução consensual de conflitos; daí, é do espírito constitucional a determinação de soluções por meio de arbitragens, transações, etc..

Importa ter presente a idéia de que não só é compatível, a eficácia da vontade das partes da obrigação tributária, com o princípio constitucional da legalidade, como para, além disso, tal eficácia colabora para o aperfeiçoamento do dito princípio.²⁹⁴

É nessa linha que assinala Delgado Piqueras: “ El consenso y el acuerdo surgen como complemento legitimador idôneo de la menor legitimación aportada por la norma, em término de venir respaldada derechamente por la voluntad democrática-representativa del legislador.”²⁹⁵

Partindo da possibilide da admissibilidade do acordo de vontades na formação da obrigação, desde que a norma aplicável ao caso careça de precisão, impõe-se por outro

²⁹² Da mesma forma, este é o entendimento, no direito tributário brasileiro, de Paulo Ricardo de Souza Cruz (**A transação no direito tributário**. 2004. dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Faculdade de direito da Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2004, p.180-181.

²⁹³ Naturalmente, porém, a transação penal, constitucionalmente prevista, necessita, para ser concluída, de ser homologada pelo judiciário. Nos termos constitucionalmente estabelecidos, para a seara penal, a realização de acordos homologados pelo judiciário é cuidado necessário constitucionalmente colocado.

²⁹⁴ Cfe. RAMALHO MASSANET, Juan., La eficacia de La voluntad de lãs partes em lãs obligaciones tributarias, op. Cit. PP., 224-226 e SS.

²⁹⁵ La terminación convencional Del procedimiento administrativo, *op. cit* p. 152.

lado, o entendimento de que tal situação não se configura em um cheque em branco. É a lei que deverá estabelecer os limites materiais do consenso.

Em nosso ordenamento jurídico há a previsão de uma lei de caráter geral no tocante à transação tributária. Tal lei deverá, pois, estabelecer os critérios e um regime jurídico básico para a realização dos acordos no âmbito tributário. À minguada da formulação de tal legislação, vem o legislador brasileiro optando por estabelecer transações limitadas à flexibilização do cumprimento da obrigação tributária (os parcelamentos) ao sabor do momento e da pressão dos seguimentos organizados da sociedade, no mais das vezes, vencidos pela Fazenda Pública, após longos anos de embate judicial.

Nessa ordem de idéias, considerando que, no âmbito tributário a satisfação do interesse público cumpre a função de atuar como critério substantivo que orienta a opção legislativa a favor da intervenção das partes no procedimento de determinação da obrigação tributária, a eleição da forma consensual deve supor uma melhor satisfação dos princípios da justiça tributária e em particular da capacidade contributiva em relação à que se conseguiria através da atuação unilateral da administração. Essa seria a razão de ser das técnicas convencionais consagrarem também a satisfação do interesse público, de uma maneira mais rápida e eficaz que mediante a adoção de uma decisão imperativa, a qual, vindo a ser a ser questionada, pode apresentar dificuldades para ser executada, já que adotada com exclusão absoluta da opinião dos afetados.

Portanto, é a lei que deverá determinar os casos em que, concorrendo as mencionadas situações de incerteza, o interesse geral se satisfaça melhor através das técnicas convencionais que mediante a atuação unilateral da administração. Será assim, o meio mais idôneo para o agir da Administração Tributária.

Perspectiva que, como antes referido, não deixa de manter harmonia com as exigências derivadas do Texto constitucional, à vista de que não se pretende impor de forma autoritária, e em todo caso, uma decisão da administração ao contribuinte, mas que se abre ao diálogo, sobretudo nos casos em que razoavelmente se considera que esta opção satisfaça melhor a efetividade do interesse público constitucionalmente protegido. Nesse ponto cumpre asseverar que a vinculação da administração à lei e ao direito, em todos os âmbitos de sua atuação e também em todos os procedimentos tributários, opera de igual

modo quando ao resultado de dita atuação se plasma em um ato administrativo unilateral ou quando se concretiza em uma transação.²⁹⁶

²⁹⁶ Cfe. ZORNOZA PEREZ, J.J., Prólogo do livro de GONZALEZ-CUELLAR SERRANO, M.L., Los procedimientos tributarios: su terminación transaccional, op. Cit., p. 21.

CONCLUSÕES

Ao longo de todo este estudo, procurou-se demonstrar que o ordenamento tributário brasileiro utilizando-se, largamente, do sistema predominante na tributação norte-americana do lançamento por homologação (autolancamento), carece de um sistema de solução extrajudicial de conflitos, calcado no pacto entre administração e contribuinte, impedindo, assim, que os litígios continuem, em alta percentagem, chegando aos tribunais e retardando excessivamente – contra o interesse da Administração e do administrado – sua solução.

Verificou-se que, no âmbito do direito público, tem ocorrido uma inversão da atuação unilateral da Administração em prol de novas formas participativas, com reflexos no campo do direito tributário.

Restou claro, no decorrer do presente trabalho, que não se pode deixar de perceber que o conteúdo dos preceitos, no campo do direito tributário, vem possibilitando, em nossos dias, a entrada em jogo da vontade das partes no seio de distintos procedimentos de gestão tributária sem que, todavia, dita realidade seja acompanhada de um reconhecimento explícito de sua existência. Circunstância que, certamente tem impedido a construção de uma necessária elaboração teórica em torno do tema.

Constatou-se, pois, que dita elaboração teórica, em relação, sobretudo à disciplina dos tributos no ordenamento jurídico brasileiro, restou prejudicada a despeito da previsão explícita do art. 156, III e 171 do CTN acerca da possibilidade de transação em matéria tributária.

Nessa perspectiva, verificou-se, outrossim, que os mecanismos alternativos de resolução de conflitos tributários através de formas consensuais, em substituição ao tradicional sistema unilateral da Administração Tributária, harmonizam-se com as exigências constitucionais e se afiguram como uma técnica de atuação que, pautada na legalidade, possibilita o cumprimento do princípio da eficiência do Estado no tocante à função arrecadatória, ao tempo em que mitigam o autoritarismo reinante no direito dos tributos, ensejando equilíbrio à relação jurídico-tributária. Ajustam, por isso, a aplicação dos tributos aos princípios constitucionais e ao respeito às garantias postas em favor dos cidadãos-contribuintes

As conclusões se baseiam em várias proposições defendidas ao longo desse trabalho, em especial nas seguintes idéias, abaixo relacionadas.

1. O direito compreendido como uma técnica de organização social que procura tornar possível a vida em comunidade, mediante um sistema de normas que determina e regula a posição das relações entre os distintos sujeitos que vivem “em comum”, que protege seus interesses, lhes outorga faculdades de atuação e estabelece um sistema de solução de conflitos entre eles, se concretiza no âmbito tributário e em nosso ordenamento – em essência – num sistema de normas que estabelece os tributos, uma Administração que os aplica e certos cidadãos que, individualmente, ou como integrantes de uma “pessoa jurídica”, os satisfazem.

2. São as obrigações geradas pelos interesses protegidos pelo ordenamento jurídico vigente que entram em choque ou conflito à vista de que, no mais das vezes são incompatíveis entre si, podendo o dito ordenamento reagir a essa realidade: seja reprimindo ou acomodando as condutas que violentam, uma vez realizadas, a ordem ou o equilíbrio desejado por ele; seja prevenindo tais condutas, buscando evitá-las e encaminhá-las à ordem desejada, ou modificando esta ordem quando tais formas de se conduzir evidenciem um defeito do mesmo, de sorte que o êxito da ação preventiva reduzirá, na medida do possível, a necessidade de repressão ou da acomodação *ex post* da ação social à ordem desejada pelo direito.

3. A concepção do tributo como relação obrigacional que une em pé de igualdade, o Estado credor e o devedor contribuinte, conduz não apenas a vantagens técnicas, mas, sobretudo, afetam e exprimem o modo de entender e organizar a sociedade em torno da idéia de Estado Democrático de Direito.

4. No Brasil, doutrina tributária centrou de forma mais intensa seus esforços na análise da obrigação tributária: nascimento, sujeitos, conteúdo e extinção. E notadamente descuidou tanto do estudo de outros vínculos e relações de caráter substantivo regulados pelas normas tributárias, quanto do estudo do procedimento por meio do qual devem

aplicar-se as normas de direito tributário material ou substantivo, o que propiciou uma lacuna, ou pelo menos, uma área de “baixa densidade” na discussão relativa às questões afetas ao direito tributário instrumental (formal).

5. No âmbito da gestão dos tributos o modelo prevalecente hoje, calcado no autolancamento, ou seja, na gestão dos tributos pelos cidadãos, seja no que diz respeito à identificação, qualificação e declaração dos fatos relevantes para pagamento dos mesmos, seja, no que toca à quantificação do valor a pagar, tem provocado um número inoportuno e indesejável de litígios uma vez que diante de um ordenamento como o tributário, excessivamente minucioso, casuístico e obscuro, repleto de regimes especiais e contradições, sentem-se os contribuintes estimulados a buscarem a aplicação da lei de forma mais favorável aos seus interesses, nem sempre aceita pela Administração Tributária.

6. A prevalência do sistema de autolancamento é um dos fenômenos determinantes de uma verdadeira transfiguração do esquema de relações entre o cidadão e o Fisco, emergindo dessa realidade novas necessidades, às quais o legislador vem respondendo com soluções parciais e insuficientes para evitar uma sensação de desordem e, em consequência, um forte estímulo ao conflito neste âmbito.

7. É necessário que o direito tributário instrumental esteja mais concentrado na colaboração do que na confrontação entre Administração e administrados, mostrando-se desejável a introdução, junto ao sistema de autolancamento, dos imprescindíveis - neste sistema, sobretudo – mecanismos de colaboração e transação a fim de que se possa ter não apenas a flexibilização no cumprimento da obrigação tributária, mas, para além disso, possa a incerteza, em razão da interpretação da lei e à valoração dos fatos, ser substituída pelo consenso entre as partes.

8. No âmbito do direito público assiste-se, atualmente, a uma inversão do predomínio da atuação unilateral em favor de novas formas participativas dirigidas à resolução dos problemas que se colocam no dia a dia, fomentando-se a intervenção direta do cidadão, e

perspectivando, desse modo, uma evolução em que o diálogo e o acordo adquirem, cada vez, mais importância.

9. O Texto constitucional pautou o caminho para uma maior participação dos cidadãos na esfera administrativa, através de dispositivos tais como art. 29, incios X : “a cooperação das associações representativas no planejamento municipal”, concretizando-se, por exemplo, na idealização do *plano diretor* (art. 182 e seguintes); art. 194, inciso VII do parágrafo único que possibilita uma gestão democrática e descentralizada da seguridade social, “com a participação da comunidade, em especial de trabalhadores, empresários e aposentados”. Gestões similares estão previstas no inc. III do art. 198 (saúde), inc. II do art. 204, (assistência social) e inc. VI do art. 206 (ensino público).

10. O que ocorreu no campo do direito administrativo não deixou de refletir-se no que respeita ao direito tributário, não obstante representar este o que se pode denominar de *núcleo duro* do direito público afigurando-se a imodificabilidade da obrigação tributária por via da vontade, numa salvaguarda do cidadão contribuinte perante situações de apropriação com base na vontades do poder.

11. O advento do Estado Social, por sua vez, impingiu aos tributos uma transformação de natureza irreversível face à anterior fisionomia liberal. Para tanto, contribuiu decididamente a posição dos tributos no Estado Social, posição diferente daquela assumida no Estado Liberal, à vista de que ao tributo, concebido teoricamente e concretizado na prática como um mero instrumento de auto-sustento do Estado mínimo, econômica e socialmente neutro do liberalismo, sucedeu um tributo instrumento de direção (global) da política econômica e da ação conformadora do Estado intervencionista. Tal fato não deixou de ter importantes implicações entre as quais se contam um novo conceito do mesmo, e a massificação das relações entre a Administração fiscal e os particulares, a requerer formas específicas de colaboração, com realce, entre elas, para o chamado autolancamento e a obrigação (hoje generalizada) de declaração.

12. Emerge deste contexto que a Administração Tributária deixou de ser aplicadora isolada das normas de imposição, para passar a ser fundamentalmente fiscalizadora do cumprimento dessas normas por parte dos particulares, sobre os quais impendem as mais diversas obrigações principais e acessórias. Por outro, também esta última (atividade fiscalizatória da Administração Tributária) abre-se à participação do contribuinte, através de programas como o da Nota Fiscal Paulista instituído pela Lei Estadual 12.685/07.

13. A praticidade e economicidade, por um lado, bem como, a busca de maior consentimento do contribuinte com a conseqüente atenuação da elevada conflituosidade na solução das controvérsias tributárias, por outro, conduzem o direito tributário instrumental na direção de encontrar soluções que possibilitem o traçado de alternativas que propiciem um maior equilíbrio das partes na relação jurídico-tributária.

14. O direito tributário brasileiro contempla diversos mecanismos de prevenção de conflitos, postos em execução e operando com relativo êxito, como são os institutos da denúncia espontânea, da compensação, da anistia ou da moratória, exemplos de modalidades unilaterais de prevenção e resolução dos conflitos tributários, à vista de não pressuporem concessões mútuas, mas, tão somente, dependerem de um atuar do interessado para fins de utilizar-se do instituto.

15. No tocante às modalidades consensuais, não obstante a previsão do Código Tributário Nacional, restou sem aplicação prática, vindo a atrofiar-se, no âmbito federal, o dispositivo permissivo da transação em matéria tributária. A realidade fiscal, entretanto, impôs a introdução de formas específicas e casuísticas de transação no tocante ao cumprimento da obrigação tributária, consubstanciadas nos denominados parcelamentos.

16. Os parcelamentos, em razão de serem transações sob condição suspensiva, embora formada a relação jurídica extintiva da obrigação tributária, nos termos do art. 156, III do

CTN, sua eficácia fica na dependência de que o acontecimento se realize, *in casu*, o pagamento final. Insuscetível, embora, de promanar efeitos extintivos, o parcelamento permite, desde logo, a adoção de medidas destinadas a impedir a cobrança do crédito tributário objeto do mesmo, na medida em que constitui uma das modalidades de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, nos termos do art. 156, VI

17. Os resultados de tais medidas são insatisfatórios, na medida em que não interferem sobre o conteúdo dos atos de lançamento e de aplicação da legislação tributária, fazendo-se necessário agregar outros meios, visando a otimizar a concretização da obrigação tributária e suprir, de certa maneira, a ausência de plenitude da lei.

18. À luz da Constituição/88 inexistente qualquer impedimento para a adoção de soluções pactícias em matéria tributária, cabendo à lei decidir fazê-lo, nos termos e limites que julgar satisfatórios. Nesse sentido já se encontra em pleno funcionamento, no âmbito da Administração Federal, a Câmara de Conciliação e Arbitragem da administração Federal, constituindo um de seus objetivos, o de conciliar os litígios entre órgãos e entidades da administração Federal, inclusive em matéria tributária.

19. Igualmente, no âmbito federal, desdobra-se junto à Procuradoria da Fazenda Nacional um anteprojeto de lei que dispõe sobre a transação em matéria tributária. Tem por escopo constituir nova relação entre a Administração Tributária e os contribuintes, possibilitando que as duas partes, mediante entendimento direto, possam compor conflitos e terminar litígios, extinguindo o crédito tributário, ainda no âmbito administrativo.

20. Constatase que, no campo do direito tributário, as operações tributáveis revestem-se de tal complexidade que a norma tributante já não consegue descrevê-las em todos os seus pormenores, exigindo complementação de normas particularizadas. Em face do que, o

ordenamento jurídico se aproxima do caos, devendo a idéia de “tipicidade” da conduta administrativa ser entendida com realismo, de modo a compatibilizá-la com o princípio da eficiência. Este princípio consagrado de forma expressa no art. 37, caput, da CRFB/88 é expressão juridicizada da idéia de boa administração.

21. Tem-se observado que à medida que as normas tributárias perdem precisão, a Administração tem ganhado capacidade de decisão, o que pode conduzir a um distanciamento entre direito e realidade. Dito distanciamento gera um certo “desequilíbrio constitucional”, no sentido de produzir um enfraquecimento da justiça tributária que a norma contém. A questão que se coloca é se a interpretação unilateral, por parte da Administração Tributária, de determinados conceitos difíceis, contidos nas normas, não conduziria a um afastamento maior do direito e, em consequência, da realidade concreta que se pretende regular..

22. Há impossibilidade de se introduzir técnicas convencionais como substitutivas dos aspectos estruturais do tributo, sendo viável apenas, dita opção, naqueles casos em que seja concedida à Administração Tributária uma certa margem de apreciação. Em tais situações em que a Administração goza dessa margem de apreciação, o legislador pode decidir entre abrir o procedimento à vontade das partes ou outorgar a faculdade de decisão unicamente à Administração Tributária, que deverá exercê-la de maneira unilateral.

22. É a lei que deverá determinar os casos que, concorrendo as mencionadas situações de incerteza, o interesse fiscal se satisfaça melhor através das técnicas convencionais que mediante a atuação unilateral da administração. Tal perspectiva harmoniza-se com as exigências derivadas do Texto Constitucional, à razão de que a vinculação da Administração Tributária à lei e ao direito, no âmbito de sua atuação, e bem assim, em todos os procedimentos tributários, opera, de igual modo, quando o resultado de dita atuação se plasma em um ato administrativo unilateral ou quando se concretiza por meio de consenso.

23. A CRFB/88 estabelece princípios fundamentais, destacando-se dentre eles, a implementação de políticas públicas voltadas a assegurar os direitos e garantias sociais, a partir da promoção da redução da desigualdade social e do pleno acesso aos serviços básicos. Tal quadro de atribuições, a cargo do Estado, representa custos o que conduz à perfeita compreensão da relevância que os tributos assumem no Estado contemporâneo. Sua cobrança, entretanto, deverá pautar-se por rígidos princípios constitucionais e absoluto respeito às garantias conferidas aos cidadãos, tudo, em um ambiente de erosão da estrutura formal do direito positivo, impelindo um grande número de litígios aos tribunais com excessivo retardamento – contra o interesse da administração e do administrado – na sua solução e, se for o caso, na cobrança do tributo. Patindo dessa realidade, é de se concluir que: Fisco e contribuinte estão condenados a se entenderem.

REFERÊNCIAS

ADANS, Charles e RABUSHKA, Alvin. **For Good and Evil: The Impact of Taxes on the Course of Civilization**. Madison Books, 1999, p. 136

AICARDI, Nicola. **La disciplina generale e i principi degli accordi amministrativi: fondamento e caratteri**. Rivista trimestrale di diritto pubblico, Milano, n. 1, p. 1-59, 1997;.

ALBINANA GARCIA-QUINTANA, César. **Soluciones pactadas y arbitrales en los conflictos**, 1997, p. 269-291

ANDRADE, José Vieira de. **O Dever de Fundamentação Expressa dos Actos Administrativos**. Coimbra: Almedina, 1992.

ARAGÃO, Alexandre Santos de. **Princípio da Legalidade e Poder Regulamentar no Estado Contemporâneo**, Revista de Direito da Procuradoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro 53, 2000, p. 42.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 4 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.

BALEEIRO, Aliomar **Uma introdução à ciência das finanças**.. 12ª. Edição. Rio de Janeiro: Forense, 1978

BATISTA JUNIOR, Onofre Alves. **Transações administrativas**: um contributo ao estudo do contrato administrativo como mecanismo de prevenção e terminação de litígios e como alternativa à atuação administrativa autoritária, no contexto de uma administração pública mais democrática. São Paulo: Quartie Latin, 2007.

_____. **Transação no Direito Tributário, discricionariedade e o interesse público** in RDDT 83:116-125, p. 122.

BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do tributo. 2ª. Ed. São Paulo: Saraiva, 1972

BELTRÁN, Jorge R. **El Principio Constitucional de Adecuada Tutela Jurisdiccional em Materia Tributaria**, Estudios de Derecho Constitucional Tributario - en Homenaje al Prof. Dr. Juan Carlos Luqui (coord. Horacio A. García Belsunce), Buenos Aires : Depalma, 1994.

BERRO, Florián Garcia. **Procedimientos tributários y derechos de los contribuyentes em La nueva ley general tributaria**. Madrid: Marcial Pons, 2004

BOBBIO, Norberto. **Contribuição a la teoria del derecho**. Valencia (Espanha): Fernando Torres Editor, 1980.

_____. **Teoria do ordenamento jurídico**. Trad. Maria Celeste cordeiro Leite dos Santos. Brasília: 10ª. ed. UNB, 1999.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional**. 5. ed. 2. reimp. Coimbra: Almedina, 1992,

CARVALHO. Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 14ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 113

_____. **A prova no procedimento administrativo tributário**. RDDT, São Paulo, n. 34, p. 112, jul. 1998

CASÁS, José Osvaldo, **La Transacción y la Transacción Tributaria en general en el Derecho Comparado**, in Revista Internacional de Direito Tributário, Belo Horizonte, v. 3, jan/jun 2005, pp. 94-95.

CAVALCANTI, Francisco Queiroz Bezerra. Reflexões sobre o papel do Estado frente à atividade econômica. **Revista Trimestral de Direito Público** no. 20.

CHULVI, Cristina Pauner. **El deber constitucional de contribuir aL sostenimiento de los gastos públicos**. Centro de estudios políticos y constitucionales: Madri, 2001

CINTRA, Antônio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Candido Rangel. **Teoria Geral do Processo**. 18. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2002

COÊLHO, Sacha Calmon N. **Teoria geral do tributo e da exoneração tributária**. Belo Horizonte: Del Rey, 2000, p. 29-139

CORREIA, Sérvulo, **Legalidade e autonomia contratual nos contratos Administrativos**, Coimbra, 1987.

CORTES DOMINGUEZ, M., **El equilibrio constitucional y El equilibrio jurídico tributário** Revista Española de derecho financeiro, n. 109-110, 2001, PP. 13 e 14

COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e justiça tributária** – Exequibilidade de lei tributária e direitos dos contribuintes. São Paulo, Malheiros Editores, 2007

COSTA, Ramon Valdés. **Instituciones de Derecho Tributário**. Buenos Aires: Depalma, 1996, p. 127.

CRETTON, Ricardo Aziz. **A teoria da obrigação tributária e suas vicissitudes recentes no Brasil**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, v. 10, jul. 1996, p. 34

CRUZ PADIAL, Ignácio. Es posible el arbitraje tributário? **Impuestos**. Revista de Doutrina, Legislacion y Jurisprudencia, 1999 p. 383-384,

CRUZ, Paulo Ricardo de Souza. **A transação no direito tributário**. 2004. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Faculdade de direito da Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2004

DELGADO PIQUERAS, F., **La terminación convencional Del procedimiento administrativo**, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1995, p. 156.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Tratado de direito tributário contemporâneo** – Dos princípios gerais de direito tributário. RD Tributário 83/26-72. São Paulo: Malheiros Editores

____ Legalidade material, modo de pensar ‘tipificante’ e praticidade no direito tributário. In IBET. **Justiça tributária**. São Paulo: IBET, 1998.p.433.

____ Nota de atualização à obra de BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 50.

DE PALMA DEL TESO, A., **Los acuerdos procedimentales em el derecho administrativo**, Valencia: Ed. Tirant lo Blanch, 2000, pág. 45

DOMINGUES, José Marcos. **Direito Tributário e Meio Ambiente** – Proporcionalidade, Tipicidade Aberta e Afetação de Receita. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 92.

DUGUIT, Leon (1923). **Fundamentos do Direito**. São Paulo, Ícone, 2006.

ENGISCH, Karl **Introdução ao Pensamento Jurídico**. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996, p. 259.

ESEVERRI MARTINEZ, E. e LOPEZ MARTINEZ. J.. Temas prácticos de Derecho financeiro, Parte general, Ed. Comares, Granada, 1999.

FALCÃO, Amílcar de Araújo, **Fato Gerador da Obrigação Tributária**. 4.ed. Anotada e atualizada por Geraldo Ataliba. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977.

FALSITA, Gaspare. Le presunzuin in matéria di imposte sui redditi. In GRANELLI, Antônio Emanuele (Coord.). **Le presunzioni in matéria tributaria**. Rimini: Maggioli, 1987. p. 59

FARIA, José Eduardo. **Globalização econômica e reforma constitucional**. In: Direito, Estado e Sociedade, n. 9. Rio de Janeiro: Pontifícia Universidade Católica. Departamento de Direito, agosto-dezembro de 1996.p.30

_____**As metamorfoses do direito na reestruturação do capitalismo**. Revista do Ministério Público, Lisboa, ano 21, n. 83, jul./set.2000

FEITOSA, Raymundo Juliano.Tendências fiscais nos paísesde capitalismo avançado. Artigo disponível em www.sefaz.pe.gov.br acesso em 22.10.2008.

FIGUEIREDO, Paulo Henrique, **A transação tributária como expressão dos direitos do cidadão**, Recife, Bagaço, 2004, p.146 e ss.

FILARDI, Luiz Antônio **Dicionário de expressões latinas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002, 2002..

FRAGOSO, Heleno Cláudio. **Lições de Direito Penal – A Nova Parte Geral**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 2.

GARCIA DE ENTERRIA, Eduardo. y FERNANDES RODRIGUES, Ramón (Curso de Derecho Administrativo, I, Madrid: Ed. Civitas, 2000, p.679

GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. **Arbitragem e transação tributária - Verificação de compatibilidade**”. In: Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, n. 48, p. 47-64, set., 1999.

GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO, Maria Luisa. **Los procedimientos tributários: su terminación transcional**. Madrid: Colex, 1997. p. 400-409.

GONZÁLEZ GARCÍA, Eusébio. **Las presunciones y ficciones como mecanismos de reacción frente AL fraude de ley**. RDFHP, Madrid, n. 179, p.987-1014, 1985.

GRAU, Eros Roberto, **O direito posto e o direito pressuposto**. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 20

GRECO, Marco Aurélio. **Dinâmica da tributação – uma visão funcional**. 2. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007

GUIMARÃES, Vasco Branco. **O papel da vontade na relação jurídico-tributária: contributo para a compreensão da possibilidade técnico-legal da conciliação e transação como forma de extinguir o débito tributário.** In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.) Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao Jurista Carlos Mario da Silva Velloso. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 137-166.

HERRERA MOLINA, P. M. Capacidad económica y sistema fiscal. Madri: Marcial Pons, 1998, p. 92

JARACH, Dino. **Finanzas Públicas y Derecho Tributário.** 3. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1996, p. 298.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira, *in* MARTINS, Ives Gandra da Silva (coordenador), **Comentários ao Código Tributário Nacional**, vol. 2, São Paulo, Saraiva, 1998, p. 402

LAPATZA, José Juan Ferreiro. **Direito tributário: teoria geral do tributo.** Barueri, SP: Manole; Espanha, ES; Marcial Pons, 2007

LAFER, Celso, **A reconstrução dos direitos humanos: um diálogo com Hana Arend.** São Paulo: companhia das Letras, 1988.

LUPI, Raffaello. **Prime considerazione sul nuovo regime del concordato fiscale.** Rassegna tributaria, Roma, n. 4, a. 40, p. 794, lug-ago. 1997.

MACHADO, Hugo de Brito. **A transação no direito tributário.** Revista Dialética de Direito Tributário no. 75p. 61.

____ **Curso de direito tributário**, São Paulo, Malheiros, 2001, pp. 174-175.

MARIN-BARNUEVO FABO, Diego. **Presunciones y técnicas presuntivas em derecho tributário.** Madrid: McGraw-Hill, 1996. p. 26-27

MARINS, Jaime. **Direito processual tributário brasileiro: (administrativo e judicial).** 4ª. Ed. São Paulo: Dialética, 2005, p. 99.

MARQUES, José Frederico. **Manual de direito processual civil.** 1 ed. V. 2, p. 50) – (*in* CALDAS. Gilberto. *O latim no direito.* São Paulo: Brasiliense coleções, s.d. p. 43

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Sistema Tributário na Constituição de 1988.** 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 12

____ **Direito Fundamentais do Contribuinte.** Pesquisas Tributárias - Nova Série – nº 6. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000

MEDAUAR, Odete. Administração pública ainda sem democracia. **Problemas Brasileiros**, São Paulo

MELO, Barbosa de, **Introdução às formas de concertação social**, in Boletim da Faculdade de Coimbra. Vol LVI (1984)

MODESTO, Paulo. **Notas para um debate sobre o princípio da eficiência**. Revista jurídica virtual, Casa Civil da Presidência da República. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>, n. 18, nov. 2000, item 1. Acesso em 03 fev. 2008

MORAIS, CARLOS DA COSTA. Sistema de avaliação do impacto das normas jurídicas, in legislação. **Cadernos de Ciência da Legislação**, 32, outubro-dezembro de 2002, p. 39 e ss.

MOREIRA, vital **A ordem jurídica do capitalismo 3^a**. Edição Coimbra, 1978

MORIN, Edgar. LE MOIGNE, Jean-Louis. **A inteligência da complexidade**. Tradução: Nirimar Maria Faci. São Paulo: Peirópolis, 2000,

MURPHY, Liam e NAGEL, Thomas. **O mito da Propriedade: os impostos e a justiça**. Tradução Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fonte, 2005.

Muzzi Filho, Carlos Victor. **A vontade do contribuinte no Direito Tributário** (existem contratos fiscais?). In: Revista jurídica da Procuradoria Geral da Fazenda Estadual, n.48/50, p.11-32, out./jun. 2002/2003

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 1998.

_____. **Por um Estado fiscal suportável**. Estudos de direito Fiscal. Coimbra: Almedina, 2005.

_____. **Contratos fiscais** (Reflexões acerca da sua admissibilidade). Coimbra: Editora, 1994

NEUMAR, F. **Princípios de la imposición**. Madri, 1974

NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. **Fundamentos do dever tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2003

NOGUEIRA, Ruy Barbosa, **Curso de Direito Tributário**, 14^a. Ed., Editora Saraiva, 1995.

NOVELLI, Flávio Bauer. **O princípio da anualidade tributária**. In Revista Forense 267: 75-94, p. 77.

OST, François. **O Tempo do direito**. Tradução Elcio Fernandes. Bauru , São Paulo: Edusc, 2007

PALMA DEL TESO, Ângeles. **Los acuerdos procedimentales em el Derecho administrativo**, Ef. Tirant lo Blanch, Valencia, 2000, pág. 45

PAREJO ALFONSO, Luciano. El artículo 88 da Ley 30/1992, de 26 de noviembre: el pacto, acuerdo, convenio em el procedimiento administrativo”, en **Convención y arbitraje em el derecho tributário**, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1996, p. 41.

_____**La eficácia como princípio jurídico de La actuacion de La administracion publica.** In documentacion Administrativa, Madri, (218-219) abril-septiembre 1989, p. 15-65

PAUSEN, Leandro. **Segurança jurídica, certeza do direito e tributação:** a concretização da certeza quanto à instituição de tributos através das garantias da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade/. Porto Alegre: Libreria do Advogado, 2006, p. 26

PATRÍCIO, MIGUEL CARLOS TEIXEIRA. **A Análise Económica da Litigação,** , Coimbra: Almedina, 2005.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil.** Rio de Janeiro: Forense, 1980, p. 484

PEREZ, Marcos Augusto. **A administração pública democrática:** institutos de participação popular na administração pública. Belo Horizonte: Fórum, 2004.

PÉREZ ROYO, Fernando. **Derecho Financiero y Tributario – Parte General.** 10. ed. Madrid, Civitas, 2000, p. 42.

PIÇARRA, Nuno. **A separação dos poderes como doutrina e princípio constitucional:** um contributo para o estudo das origens e evolução. Coimbra: Editora Coimbra, 1989, p. 232

PIETRO, Luis Maria Cazorla. **El poder tributário em El estado contemporâneo:** um estudo. Madri: Instituto de Estudos Fiscales, 1981

PONTES DE MIRANDA Tratado de Direito Privado, Tomo 25, § 3.030 editora Borsoi, 1971.

POSNER, Richard Allen. **Problemas da filosofia do direito.** Trad. Jefferson Luiz Camargo. São Paulo: Martins Fontes, 2007, p. 474 - 475

QUEIROZ, Mary Elbe. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza:** princípios, conceitos, regra-matriz de incidência, mínimo existencial, retenção na fonte, renda transnacional, lançamento, apreciações críticas. Barueri, SP: Manole, 2004.

REIS, Élcio, **Transação do crédito tributário e a Procuradoria Geral,** in Revista Jurídica da Procuradoria Geral da Fazenda Estadual, n. 31, p. 9-29, jul./set. 1998, p. 15

RÁO, Vicente. **O direito e a vida dos direitos.** 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991, p. 24

RICARDO, David, **Princípios de economia política e da tributação**, 2ª. Ed., Lisboa: F. Calouste Gulbenkian, 1978.

RIVERA ORTEGA, Ricardo, **El Estado vigilante**, Madrid: Tecnos, 1999

ROCHA, Carmen Lúcia Antunes. Coord. **Constituição e segurança jurídica: direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada**. Belo Horizonte: Fórum, 2004, p. 168

ROSEMBUJ, Túlio. **La resolución alternativa de conflictos tributários: notas sobre os atos de consenso**. Impuestos, Madri, 1, p. 1441-1474, 2000.

_____. **La transacción tributaria**. Barcelona: Atelier, 2000.

ROSA, Filipe Augusto de Miranda. **Sociologia do direito**. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editores, 13 ed. 1996, p. 66

ROTHMANN, Gerd. **Considerações sobre a extensão e limites do poder de tributar**. Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 1972,

SAINZ DE BUJANDA, Fernando **Hacienda Y Derecho, v. 1, Capítulo VI, Organización Política y Derecho Financiero**. Madrid: Institutos de Estudios Políticos, 1955).

SEPE, Onorato. **L'efficienza nell'azione amministrativa**. Milano: Giuffrè, 1975.

SMITH, Adam. **Riqueza das nações**, I, 1981, e II, Lisboa: F. Calouste Gulbenkian, 1982,

SOARES, Rogério. **Interesse público, legalidade e mérito**, Coimbra, 1955

_____, **Princípio da legalidade e administração constitutiva**, in BDF, LVIII (1981)

TIPKE, Klaus e YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e o princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros Editores, 2002

TORRES, Heleno Taveira. **Transação, arbitragem e conciliação judicial como medidas alternativas para resolução de conflitos entre Administração e Contribuintes – simplificação e eficiência administrativa**, in Revista Fórum de Direito Tributário, ano 1, n. 2, p. 91-126, mar./abr. 2003, pp. 101-102

TORRES, Marcelo Douglas de Figueiredo **Estado democracia e administração pública no Brasil**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2004.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário** (os direitos humanos e tributação). Rio de Janeiro: Renovar, 1999. v. 3, p. 1-35

_____. **Processo administrativo tributário fiscal: caminhos para o seu desenvolvimento**. Revista Dialética de direito Tributário, São Paulo, n. 46, pp. 78-87, 1999.

_____. **Curso de direito financeiro e tributário**. 4. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

_____. **Curso de direito financeiro e tributário**. 7. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000. p. 141

UCKMAR , Victor. **Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário.**

Tradução: Marco Aurélio Greco, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1976, p. 11

VILLAR PALASI, J. L. e VILLAR EZCURRA, J.L., El derecho a La certidumbre jurídica y La incertidumbre de nuestro derecho en **La proteccion jurídica Del ciudadano.** Estudios em Homenaje AL Profesor J. Gonçalez PERS, I Ed. Civitas, Madrid, 1993.

VITAL MOREIRA, **A ordem jurídica do capitalismo.** 4ª. Ed. Lisboa: Caminho, 1987

VASCONCELOS, Pedro Pais de. **Contratos atípicos.** Coimbra: Almedina, 1995. p. 178.

WALDRON, Jeremy. **Los derechos em conflicto.** In Estudios de filosofia y derecho. Colômbia: Universidad Externado de Colômbia, 2006, 41 p

XAVIER, ALBERTO. **Do lançamento no direito tributário brasileiro,** 3ª. Edição. Rio de Janeiro: Forense, 2005

____ **Manual de Direito Fiscal, II,** Lisboa, 1974

____ **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva.** São Paulo: Dialética, 2001, p. 19

____ **Princípios da Legalidade e da Tipicidade na Tributação.,** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 92

ZORNOZA PEREZ, J.J., Que podemos aprender de lãs experiências comparadas? Admisibilidad de los convênios, acuerdos y otras técnicas transaccionales en el Derecho Tributário español, en **Arbitraje y Convención em El Derecho Tributário.** Ed. Marcial Pons, Madrid, 1996.

Dispõe sobre transação e outras soluções alternativas de controvérsias tributárias, nas hipóteses que especifica, e dá outras providências.

CAPÍTULO I DAS DISPOSIÇÕES GERAIS

Art. 1º Esta Lei estabelece os procedimentos e as condições que a União (Fazenda Nacional), representada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – PGFN, e os sujeitos passivos da obrigação tributária deverão atender para a realização de transação administrativa e demais soluções alternativas de controvérsias tributárias, as quais, importarão em prevenção, composição ou terminação de litígio, para extinção do crédito tributário, nos termos dos arts. 156, inciso III, e 171, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional.

Parágrafo único. As condições e concessões recíprocas não serão oponíveis ou exigíveis de uma parte em relação à outra quando ambas não chegarem ao termo de transação.

Art. 2º Em todos os atos e procedimentos desta lei serão observados os princípios:

I – do art. 37, caput, da Constituição e do art. 2º da Lei nº 9.784/99; e

II – da confiança, da colaboração, da celeridade, da economia processual e da transparência.

Art. 3º Tanto na elaboração de qualquer proposta de transação quanto na execução dos atos e procedimentos previstos nesta lei, o sujeito passivo deverá observar os deveres de veracidade, lealdade e boa-fé e prestará todas as informações que lhe forem solicitadas, com franca colaboração, para esclarecimento dos fatos e solução efetiva dos litígios que sejam objeto de transação.

Art. 4º A PGFN somente poderá propor ou participar de algum dos procedimentos de transação designados nesta lei nos casos previamente disciplinados e autorizados pela Câmara Geral de Transação e Conciliação da Fazenda Nacional – CGTC.

§ 1º Os Procuradores da Fazenda Nacional, inclusive para os fins do parágrafo único do art. 10 da Lei nº 10.259, de 12 de julho de 2001, ficam autorizados a transigir nas distintas modalidades, quando expressamente autorizados e designados para essas funções, nos termos desta lei.

§ 2º A transação nos casos que envolvam valores superiores a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) dependerá de autorização expressa, mediante parecer fundamentado:

I – do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, quando os valores envolvidos forem inferiores a R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais); e

II – do Procurador-Geral da Fazenda Nacional com anuência do Ministro de Estado da Fazenda, quando os valores envolvidos forem iguais ou superiores a R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais).

§ 3º A transação nos casos que envolvam valores inferiores a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) serão realizadas nos termos fixados pela CGTC.

§ 4º Para os casos que envolvam valores inferiores ao limite mínimo para ajuizamento de execuções fiscais pela Fazenda Nacional, a PGFN, ouvida a CGTC, fixará os critérios de transação para a hipótese de cobrança amigável e os executará na forma de ato do Procurador-Geral da Fazenda Nacional.

§ 5º Para atender ao disposto nos parágrafos anteriores, a CGTC, no ato de autorização, demonstrará, mediante parecer fundamentado, a adequação da transação proposta à Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, bem como à lei orçamentária em vigor.

§ 6º Nas hipóteses a que se refere o § 2º, o Procurador-Geral da Fazenda Nacional, no parecer que expedir, ratificará a manifestação da CGTC referida no § 5º e, quando cabível, poderá demonstrar, por outros meios, a compatibilidade da transação proposta à Lei Complementar nº 101, de 2000.

Art. 5º A transação não aproveita nem prejudica senão aos que nela intervierem, exceto nos casos de sucessores, responsáveis solidários ou substitutos tributários, limitadamente aos efeitos sobre a situação jurídica relativa a cada um desses.

Art. 6º A transação poderá dispor sobre todo ou parte do litígio existente entre a Fazenda Nacional e o sujeito passivo, incluindo sanções administrativas, juros, valores oferecidos em garantia, inclusive para os efeitos de modificação ou substituição, obrigações acessórias, encargos de isenções, regimes de moratórias ou quaisquer outras situações que a tenham originado.

Art. 7º A transação, em qualquer das suas modalidades, não poderá:

I – dispor sobre matéria de inconstitucionalidade;

II – resultar em negociação do montante dos tributos devidos, salvo:

a) as remissões autorizadas nesta lei ou em outras leis específicas; ou

b) as reduções decorrentes da extinção do litígio.

§ 1º. A vedação do inciso II deste artigo não se aplica às sanções de natureza pecuniária, aos juros de mora e aos demais acréscimos pecuniários, que poderão ser reduzidos segundo os critérios e as condições de solução dos litígios na forma desta lei, inclusive diferenciados segundo o montante de pagamento de crédito tributário envolvido, nos seguintes limites:

I – até cem por cento do seu valor no caso de exigências de multas decorrentes unicamente do descumprimento de obrigações acessórias;

II – até oitenta por cento:

a) dos juros de mora;

b) de sanções de natureza pecuniária; e

III – até cem por cento dos demais encargos de natureza pecuniária, como sucumbência e outros.

§ 2º. Ato do Poder Executivo fixará as margens de redução, dentro dos limites máximos previstos no § 1º:

§ 3º Os critérios de indicação das margens de redução, dentre outros, tomará em consideração o histórico fiscal e a situação econômica do contribuinte.

§4º A vedação do inciso I deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal;

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei n.º 10.522, de 19 de junho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993.”

III – que em ato fundamentado do Ministro de Estado da Fazenda fique afastada a aplicação da norma ou reconhecida a sua perda de eficácia.

Art. 8º Admitida por ambas as partes a transação, o prosseguimento poderá ser subordinado, concomitante ou alternadamente:

I – à exigência de prévia assinatura de termo de ajustamento de conduta pelo sujeito passivo;

II – à substituição ou ao efeito de solidariedade do administrador inidôneo, nos termos do art. 39 desta lei.

Art. 9º. Desde a admissão da proposta até a conclusão do procedimento de transação, com a assinatura do termo, todas as questões relativas ao litígio serão conhecidas e decididas pela CGTC ou pela autoridade administrativa designada para este fim.

Art. 10. Sem prejuízo das competências ordinárias da autoridade administrativa tributária, em quaisquer das modalidades de transação, o sujeito passivo, no exercício dos deveres a que se refere o art. 3º desta lei, facultará à Fazenda Nacional acesso e fiscalização dos livros e documentos necessários aos procedimentos referidos nesta lei, identificadas conforme a proposta, ou às questões que forem objeto do termo de transação ou com estas relacionadas.

Art. 11. A transação, em todas as modalidades previstas nesta lei, após seu encerramento implicará a renúncia pelas partes do direito de ação ou recurso, administrativo ou judicial, sobre o mérito das questões deduzidas como objeto do termo de transação.

Art. 12. O termo de transação somente poderá ser discutido, administrativa ou judicialmente, quanto à sua nulidade.

§ 1º Dentre outros casos, verifica-se a nulidade do termo de transação quando:

I – não estiverem presentes condições ou requisitos, formais ou materiais, exigidos por esta lei;

II – verse a transação sobre:

a) as matérias vedadas pelo art. 7º desta lei; ou

b) a disposição do resultado de litígio já decidido por sentença judicial transitada em julgado, a partir da data de sua publicação ou ciência por alguma das partes;

III – havendo procedimento complementar de arbitragem, os árbitros não forem adequadamente habilitados;

IV – for expedido:

a) com comprovada prevaricação, concussão ou corrupção passiva na sua formação;

b) em razão de haver o sujeito passivo agido com erro, estado de perigo, lesão, coação, dolo, fraude ou simulação, os quais, à exceção desta última, deverão ser comprovados mediante devido processo administrativo ou judicial.

§ 2º A decretação da nulidade far-se-á:

I – de ofício, pela CGTC ou órgão administrativo com competência por ela delegada, em qualquer caso, após notificação ao sujeito passivo para, querendo, manifestar-se no prazo de quinze dias, salvo se ele próprio for o autor da impugnação; ou

II – no âmbito judicial, mediante impugnação da Fazenda Nacional ou do sujeito passivo, pelo juízo competente. que houver homologado a transação.

§ 3º Qualquer alegação concernente ao disposto neste artigo que, com infração aos compromissos firmados no termo de transação ou no termo de ajustamento de conduta, não se faça estritamente nos limites da demonstração de nulidade será considerada como litigância de má-fé, punível conforme os art. 17 e 18 da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil, excetuados os litígios decorrentes da incorreta aplicação, por ato da Administração, dos critérios previstos no termo de transação.

§ 4º A CGTC poderá, mediante decisão fundamentada, convalidar os atos praticados em desconformidade com os incisos I e III do § 1º deste artigo quando tratar-se de infração a formalidade de reduzida importância e isto não implicar prejuízo à Fazenda Nacional.

§ 5º A anulação do termo de transação, pelos motivos designados nos incisos III e IV do § 1º, quando caracterizada a infração pelo sujeito passivo dos deveres a que se refere o art. 3º desta lei, impede a sua habilitação em qualquer outro procedimento de transação tributária por cinco anos, a contar da publicação do ato de decretação de nulidade a que se refere o § 2º.

§ 6º A transação ou a conciliação não se anula por erro de direito referente às questões que foram objeto da solução de controvérsias entre as partes.

§ 7º O termo de transação será revisto pela autoridade competente, conforme orientação da CGTC e mediante prévia notificação ao sujeito passivo, para ciência e manifestação no prazo de dez dias, com efeitos *ex nunc*, quando fundado em lei ou ato normativo declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, ou fundado em aplicação ou interpretação da lei ou ato normativo tidas por esse Tribunal como incompatíveis com a Constituição.

§ 8º Advindo decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça sobre a matéria litigiosa objeto da transação, que seja contrária aos termos anteriormente pactuados e quando houver tributo devido, aplica-se o disposto no § 7º do art. 12 desta lei.

Art. 13. O descumprimento das obrigações relativas ao termo de transação:

I – enseja a interrupção da prescrição, na forma do inciso V do parágrafo único do art. 174 da Lei nº 5.172, de 1966;

II – autoriza:

a) a revogação dos compromissos presentes ou futuros pactuados no termo de transação, após notificação do sujeito passivo para manifestar-se no prazo de quinze dias, com provas de suas alegações; e

b) a execução da dívida constante do termo de transação, na forma do inciso III do art. 475-N da Lei nº 5.869, de 1973, com imediata penhora de bens do devedor, tantos quantos bastem para pagar o montante confessado.

Parágrafo único. Na execução a que se refere a alínea *b* do inciso II deste artigo, os embargos à execução observarão o disposto no art. 11 desta Lei.

Art. 14. Com a revogação ou anulação da transação ou da conciliação, o crédito tributário será exigido no seu valor de origem, atualizado e acrescido de juros de mora, descontando-se o montante arrecadado no período, prosseguindo-se nos procedimentos de cobrança.

Art. 15. São modalidades de transação, para os fins da presente lei:

I – transação ou conciliação administrativa, após inscrição do débito na dívida ativa, que observará as normas do regime geral de transação (Capítulo II) e será aplicável quando não for pertinente à matéria ou à situação do sujeito passivo outra das modalidades específicas de transação previstas neste artigo;

II – conciliação em processo judicial;

III – conciliação no caso de insolvência tributária;

IV – transação por recuperação tributária; e

V – transação por adesão, quando autorizada em lei específica

Parágrafo único. São meios complementares à transação e soluções alternativas de controvérsias tributárias em atendimento aos propósitos desta lei:

I – ajustamento de conduta tributária;

II – arbitragem.

CAPÍTULO II DO REGIME GERAL DA TRANSAÇÃO

Art. 16. O sujeito passivo é livre para propor transação ou conciliação, sempre que atendidos os requisitos previstos nesta lei e nos seus regulamentos.

§ 1º A tentativa de transação somente poderá ser proposta uma única vez, o que se definirá pela matéria objeto do litígio.

§ 2º O disposto no § 1º deste artigo não se aplica:

I – quando a PGFN não aceite ou desista do procedimento, ressalvadas as hipóteses expressamente previstas nesta lei;

II – quando houver mudança significativa da situação de fato ou de direito que tenha servido de motivação para a desistência por parte do sujeito passivo; ou

III – quando sejam substancialmente alteradas as condições propostas para o cumprimento do termo de transação.

Art. 17. A transação poderá ser proposta:

I – após a inscrição do débito na dívida ativa;

II – em qualquer fase do processo judicial, antes da data de publicação do despacho, positivo ou negativo, de admissibilidade de recurso especial ou extraordinário, interposto pela Fazenda Nacional ou pelo sujeito passivo; ou

III – no caso de haver execução fiscal em curso, até a data:

a) da publicação da primeira decisão de mérito, monocrática ou colegiada, de segunda instância, quando forem oferecidos embargos; ou

b) da publicação da decisão que designar a data do leilão, quando não forem oferecidos embargos ou estes forem rejeitados ou julgados improcedentes.

Art. 18. Para habilitação no procedimento de transação o sujeito passivo deverá encaminhar proposta escrita contendo:

I – sua completa e adequada qualificação, incluindo:

a) o endereço e o número de inscrição no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica - CNPJ de sua sede e, se houver, de suas filiais, quando estas possam aproveitar-se do resultado da transação, ou o número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas - CPF;

b) o endereço postal e o endereço eletrônico aos quais deverão ser encaminhadas todas as comunicações referidas nesta lei, ou em seus regulamentos, ao longo de todo o procedimento de transação e período de cumprimento do termo de transação, devendo, caso o endereço postal eleito para este fim não corresponda ao endereço de sua sede ou domicílio fiscal, justificar expressamente a indicação;

c) a qualificação completa dos seus titulares ou administradores;

d) a qualificação completa do seu representante legal;

e) a qualificação completa do seu representante para o procedimento de transação, se distinto do seu representante legal; e

f) independentemente da documentação que acompanhe a proposta de transação, a explicitação dos poderes conferidos pelo contrato social, estatuto social ou mandato específico ao seu representante para este procedimento, e a indicação do prazo, se houver, de validade destes mesmos poderes;

II – todos os elementos necessários à completa e correta compreensão do litígio, incluindo suas conseqüências diretas de natureza tributária ou societária;

III – informação sobre se o sujeito passivo, ou seus controladores, formularam, nos últimos cinco anos:

a) anterior proposta de transação, especificando, em caso positivo, o número do correspondente processo administrativo, o seu objeto específico e a conclusão do procedimento;

b) procedimento de consulta junto à administração tributária federal sobre o mesmo objeto, no todo ou em parte, da presente proposta de transação, especificando, em caso positivo, o número do correspondente processo administrativo e a conclusão do procedimento;

c) procedimento de compensação tributária, na forma do art. 170 da Lei nº 5.172, de 1966, de qualquer natureza e sob qualquer fundamento, que envolva, direta ou indiretamente, o mesmo objeto da presente proposta de transação, especificando, em caso positivo, o número do correspondente processo administrativo, o seu objeto específico e a conclusão do procedimento;

IV – atendimento aos demais requisitos materiais e formais exigidos por esta lei ou seus regulamentos; e

V – as propostas originais de concessões para a extinção do litígio e da obrigação tributária.

Parágrafo único. Caberá ao sujeito passivo a apresentação de todas as provas dos fatos que venha a alegar na proposta de transação, incluindo pareceres, perícias e outros documentos relevantes.

Art. 19. A proposta de transação será apresentada à autoridade administrativa competente, conforme determinado por ato da CGTC, na seguinte forma:

I – protocolo direto na correspondente unidade administrativa; ou

II – pelo correio, com aviso de recebimento.

§ 1º Considera-se recebida a proposta de transação no primeiro dia útil seguinte ao seu protocolo.

§ 2º Para os fins desta lei, considerar-se-á admitido o processamento da proposta pela autoridade administrativa, salvo ato ou manifestação em contrário, no trigésimo dia subsequente à data de sua recepção, na forma do § 1º, desde que dia útil.

§ 3º O disposto no § 2º não se aplica:

I – quando a autoridade administrativa receptora da proposta for incompetente para processá-la, nos termos de Resolução da CGTC;

II – quando, após a recepção e antes da admissão, houver sido exigida do sujeito passivo a retificação ou a complementação da sua proposta ou da documentação que a acompanhe, hipótese em que, sem prejuízo do aproveitamento dos elementos referidos no art. 18, o protocolo ou o envio postal da emenda considerar-se-á como nova apresentação de proposta para os fins deste artigo.

§4º A autoridade administrativa competente é livre para admitir ou recusar a proposta de transação, bem assim para aceitar ou não as concessões apresentadas pelo sujeito passivo, inclusive por motivos fundados em atos normativos ou em atos administrativos anteriores à admissão da proposta de transação.

Art. 20. A proposta para habilitação no procedimento de transação, quando admitida pela autoridade administrativa competente, na forma dos §§ 2º e 3º do art. 19, implicará os seguintes efeitos:

I – suspensão do processo judicial ou de execução administrativa, na hipótese de transação ou conciliação incidental, pelo prazo de até cento e oitenta dias;

II – direito do sujeito passivo, nas matérias objeto da sua proposta e nos limites da respectiva admissão pela Fazenda Nacional, a obter certidão positiva com efeito de negativa, nos termos do art. 206 da Lei nº 5.172, de 1966, com validade equivalente ao prazo fixado no *caput* do art. 21, desde que os impedimentos para sua concessão sejam limitados às obrigações que sirvam de objeto à respectiva proposta de transação.

III – autorização, do sujeito passivo à Fazenda Nacional, desde a admissão da proposta até a conclusão do procedimento de transação, com a assinatura do termo correspondente ou com a sua desistência, para solicitação aos órgãos administrativos competentes de informações e documentos necessários à verificação da situação fiscal do devedor, inclusive os submetidos a sigilo, limitados às obrigações que sirvam de objeto à respectiva proposta de transação.

§ 1º Sem prejuízo da continuidade do procedimento de transação, a suspensão prevista no inciso I não será oponível aos demais processos judiciais ou administrativos em curso.

§ 2º O histórico fiscal do sujeito passivo poderá ser utilizado para não autorizar o gozo do direito previsto no inciso II, bem como para a admissibilidade de garantias com vistas à preservação do direito da Fazenda Nacional.

Art. 21. As partes terão cento e oitenta dias para alcançar uma solução para o litígio.

§ 1º Salvo nos casos previstos nesta lei, os prazos não se suspendem nem se interrompem, podendo ser prorrogados em até cento e oitenta dias, mediante decisão motivada da CGTC ou da autoridade administrativa competente.

§ 2º O advento do termo final do procedimento de transação sem uma solução para o litígio corresponde, para todos os fins desta lei, a uma desistência de ambas as partes, com o efeito previsto no art. 14 desta lei.

§ 3º Excluí-se do prazo previsto no *caput* deste artigo o tempo necessário à assinatura do termo de transação pelas partes, na forma do § 1º do art. 23.

Art. 22. No caso de revisão da proposta de transação pela autoridade administrativa competente, o sujeito passivo será imediatamente notificado, nos termos do art. 23 do Decreto 70.235, de 6 de março de 1972, por via postal, com aviso de recebimento, ou por meio eletrônico, com registro de envio, presumindo-se a recepção de qualquer destas comunicações, desde que enviada para o endereço postal ou eletrônico informado na proposta de transação, respectivamente, no décimo dia útil subsequente à sua postagem ou no primeiro dia útil posterior ao seu envio eletrônico.

Art. 23. À autoridade administrativa competente, nos termos de Resolução da CGTC, caberá a aprovação, a rejeição ou a sugestão de modificação da proposta de transação apresentada pelo sujeito passivo.

§ 1º Alcançada a solução consensual para o litígio, a PGFN deverá produzir o termo de transação no prazo de até trinta dias, para assinatura pelas partes.

§ 2º O termo de transação surtirá seus efeitos desde a sua emissão, nos casos de transação administrativa, ou, em se tratando de conciliação em processo judicial, quando homologado pelo juiz competente, não se subordinando ao duplo grau de jurisdição obrigatório.

§ 3º A transação:

I – é ato jurídico perfeito extintivo da obrigação tributária, mas somente considerar-se-á extinto o crédito tributário com o cumprimento integral do termo de transação;

II – não autoriza restituição ou compensação de importâncias já pagas, compensadas ou incluídas em parcelamentos cuja opção se tenha verificado anteriormente à expedição do respectivo termo;

III – autoriza, quando necessário, a substituição da certidão de dívida ativa, sem qualquer ônus para a Fazenda Nacional; e

IV – confere ao sujeito passivo, salvo disposição contrária expressamente prevista no termo de transação, direito à obtenção, nas matérias que lhe sirvam de objeto, de certidão positiva com efeito de negativa, aos fins do art. 206 da Lei nº 5.172, de 1966, com validade equivalente ao prazo fixado no *caput* do art. 21, desde que:

a) os impedimentos para sua concessão sejam limitados às obrigações que sirvam de objeto ao termo de transação; e

b) não exista processo administrativo ou judicial em curso tendente à anulação ou revogação do termo de transação, nos termos dos arts. 12 e 13 desta lei.

Art. 24. São requisitos obrigatórios do termo de transação:

I – forma escrita;

II – qualificação das partes compreendidas;

III – relatório, que conterà o resumo do litígio, descrição do procedimento adotado e das recíprocas concessões propostas;

IV – decisão com todos os seus fundamentos, de fato de direito, as suas motivações e as condições para cumprimento do acordo, incluindo:

a) as condições econômicas consideradas;

b) os compromissos para a extinção da obrigação tributária, inclusive os referidos no § 2º deste artigo;

c) as responsabilidades das partes no eventual descumprimento dos termos acordados, inclusive dos sócios e administradores no caso de pessoa jurídica.

V – data e local de sua realização; e

VI – a assinatura das partes.

§ 1º A motivação deverá ser clara e congruente com as circunstâncias objetivas do proponente, podendo consistir em declaração de concordância com anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão considerados como parte integrante do termo de transação.

§ 2º Ressalvado o disposto nos arts. 12 e 13 e sem prejuízo de outros compromissos firmados para a extinção da obrigação tributária ou para a garantia do consenso alcançado, o termo de transação deverá conter a renúncia expressa, por ambas as partes, aos direitos ou interesses anteriores relativos ao objeto da transação, incluindo:

I – por parte do sujeito passivo, do direito de promover qualquer medida contenciosa, judicial ou administrativa, que tenha por finalidade, direta ou indiretamente, obter, ampliar, reduzir ou defender aqueles direitos ou interesses; e

II – pela Fazenda Nacional, de promover atos de cobrança, administrativos ou judiciais, que tenham por finalidade, direta ou indiretamente, obter, ampliar, reduzir ou defender aqueles direitos ou interesses, bem como sobre quaisquer valores que excedam aqueles discriminados ou ressalvados no termo de transação.

§ 3º Quando a matéria objeto do litígio entre a Fazenda Nacional e o sujeito passivo estiver presente em dois ou mais processos administrativos ou judiciais, a autoridade administrativa competente poderá autorizar a realização de procedimento de transação comum a todos, seguido de um único termo de transação.

§ 4º Na assinatura do termo de transação, a Fazenda Nacional será representada pelo Procurador da Fazenda Nacional indicado pela CGTC ou pela CTC competente.

§ 5º As ementas dos termos de transação ficarão à disposição na unidade da PGFN onde se localizar a sede da autoridade administrativa competente e serão divulgadas no sítio de *internet* da PGFN a partir do quinto dia da data de emissão dos respectivos termos, com preservação de informações sujeitas a segredo na forma do art. 198 da Lei nº 5.172, de 1966.

Art. 25. Emitido o termo de transação, na forma dos arts. 23 e 24, e havendo processo judicial em curso sobre a matéria objeto da conciliação, a PGFN fará petição:

I – ao juiz ou tribunal onde se encontre o processo, para informar sobre a transação e pedir as providências processuais aplicáveis; e

II – sem prejuízo do disposto no inciso anterior, e, se for o caso, ao juiz de primeiro grau que houver apreciado o feito, inclusive quando o processo encontre-se arquivado ou pendente da apreciação de recurso, para que seja determinado, de imediato, o levantamento dos depósitos em favor do sujeito passivo ou sua conversão em renda em favor da União, conforme o estabelecido no respectivo termo, independentemente do retorno dos autos do processo à vara de origem.

§ 1º Caso sejam adotadas as reduções previstas no § 1º do art. 7º desta lei, ou qualquer remissão autorizada, estas serão igualmente aplicadas aos créditos tributários com depósitos suspensivos da sua exigibilidade, em processo administrativo ou judicial, inclusive para os efeitos de levantamento ou conversação em renda, o que será parte integrante do termo de transação.

§ 2º Os autos das execuções fiscais dos débitos transgidos serão arquivados, sem baixa definitiva de distribuição, até que sejam pagos os montantes acordados.

§ 3º Nos demais casos, com a extinção da ação principal, deverão ser extintas todas as ações cautelares a ela vinculadas.

§ 4º Em qualquer das hipóteses referidas neste artigo não serão devidas:

I – verbas de sucumbência, salvo disposição em contrário no termo de transação observado o disposto no §4º do art. 20 da Lei nº. 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil ; e

II – ao Poder Judiciário ou entre as partes, despesas processuais de qualquer natureza, inclusive remuneração de perito ou emolumentos cartorários, nem serão compensadas aquelas anteriormente adiantadas por qualquer das partes.

CAPÍTULO III DAS MODALIDADES ESPECÍFICAS DE TRANSAÇÃO

Art. 26. As modalidades de transação objeto deste Capítulo observarão tanto as disposições gerais quanto as normas do regime geral de transação, em tudo o que não for incompatível com a sua disciplina específica.

Seção I Da conciliação em processo judicial

Art. 27. A conciliação em processo judicial terá por objeto o litígio entre as partes, como definido no pedido da petição inicial, cuja solução consensual, para a matéria de fato ou de direito, poderá ser alcançada inclusive mediante o emprego de critérios não pertinentes ao processo judicial.

§ 1º Admitida administrativamente a habilitação para a conciliação, nos termos dos §§ 2º e 3º do art. 19, a PGFN a levará ao conhecimento do órgão judicial responsável pelo processo para que este o suspenda nos termos e prazos definidos nesta lei.

§ 2º A proposta de transação e o termo de transação, poderão incluir matérias adicionais àquelas deduzidas em juízo e com estas relacionadas ou pertinentes.

§ 3º Alcançada a solução consensual para o litígio, observar-se-á o disposto nos arts. 23 e 24 desta Lei.

Art. 28. Ao regime de conciliação a que se refere esta lei não se aplicam os arts. 331, *caput* e § 1º, 447 e 448 da Lei nº 5.869, de 1973.

Seção II Da conciliação no caso de insolvência tributária

Art. 29. Nos casos de litígios em fase de execução fiscal, quando, no curso no processo, for declarada a insolvência civil (Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 – Código Civil, art. 955; Lei nº 5.869, de 1973, arts. 748 e seguintes) ou a falência do empresário ou da sociedade empresária, segundo os arts. 75 e 76 da Lei nº 11.101 de 9 de fevereiro de 2005, a PGFN, nos termos de Resolução da CGCT, poderá propor ao juiz competente para conhecer do concurso universal de credores a conciliação tributária, para os efeitos de extinção do crédito tributário de modo definitivo.

§ 1º A transação a que se refere o *caput* somente poderá ser realizada pelo juiz, quando serão apresentadas as propostas pelas partes envolvidas, visando a garantir a satisfação dos créditos tributários, sem prejuízo da tutela aos direitos do insolvente ou do falido, da administração da massa falida e dos titulares de créditos preferenciais, os quais deverão ser preservados no que for suficiente para a satisfação destes.

§ 2º O procedimento deste artigo aplicar-se-á também aos demais casos de concurso de credores com insolvência declarada judicialmente, podendo a PGFN, em todos eles, quando caracterizada a imprescindibilidade da medida para a recepção, total ou parcial, dos créditos tributários suportáveis pelos bens do devedor ou pela massa, admitir, por despacho fundamentado, exclusivamente no contexto das concessões recíprocas que caracterizam o procedimento de transação, o seguinte:

I – conforme o inciso I do art. 172 da Lei nº 5.172, de 1966, a remissão parcial do crédito tributário, com base na situação econômica do sujeito passivo;

II – nos termos dos arts. 155-A e 156, XI, da Lei nº 5.172, de 1966, a possibilidade de parcelamento dos débitos ou de sua extinção mediante dação em pagamento.

Art. 30. O sujeito passivo que se submeter à transação por insolvência tributária, caso sobrevenha sua recuperação, com extinção da insolvência ou da falência, deverá firmar termo de ajustamento de conduta e manter, pelos cinco anos seguintes, regularidade fiscal em todos os tributos federais, sob pena de cobrança da diferença dos débitos objeto da transação, acrescidos dos encargos legais.

Art. 31. Quando se apurar que o sujeito passivo concorreu com dolo, fraude ou simulação para sua insolvência ou falência ou não se utilizou da denúncia espontânea antes da conciliação tributária referida nesta Seção, a transação não poderá ser concluída ou será nula, caso já se tenha por encerrada, sem prejuízo das conseqüências penais cabíveis.

Seção III

Da transação por recuperação tributária

Art. 32. Com o objetivo de viabilizar a superação de situação transitória de crise econômico-financeira do sujeito passivo, a fim de permitir a manutenção da fonte produtora, o emprego dos trabalhadores e o interesse público relativo à percepção de tributos, promovendo, assim, a preservação da empresa, sua função social e o estímulo à atividade econômica, em reconhecimento da função social do tributo e de seu papel na

ordem econômica, o sujeito passivo poderá propor à Fazenda Nacional plano de recuperação tributária, nos termos desta lei.

Art. 33. Poderá requerer a recuperação tributária o sujeito passivo que, no momento do pedido, exerça regularmente suas atividades há mais de dois anos e que atenda, por si e por seus controladores, administradores, gestores e representantes legais, no mínimo aos seguintes requisitos, cumulativamente:

I – não ser falido e, se o foi, que estejam declaradas extintas, por sentença transitada em julgado, as responsabilidades daí decorrentes;

II – não haver, há menos de cinco anos, concluído outra transação que, nos termos desta ou de outra lei aplicável à Fazenda Nacional, tenha implicado, direta ou indiretamente, em redução do montante devido a título de tributo, juros de mora ou outros acréscimos pecuniários; e

III - não haver sido condenado, há menos de cinco anos, por fraude contra credores, fraude de execução ou por qualquer dos crimes contra a ordem tributária.

Art. 34. O pedido de recuperação tributária deverá ser instruído, sem prejuízo do disposto no art. 18, com:

I – a exposição das causas concretas e das razões da crise econômico-financeira do sujeito passivo e a demonstração da viabilidade econômica do plano de recuperação;

II – as demonstrações contábeis relativas aos cinco últimos exercícios sociais e as levantadas especialmente para instruir o pedido, confeccionadas com estrita observância da legislação societária aplicável e compostas obrigatoriamente do balanço patrimonial, demonstração de resultados acumulados, bem como do resultado desde o último exercício social, e do relatório gerencial de fluxo de caixa e de sua projeção;

III – a relação completa dos débitos tributários de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, sua classificação e valor atualizado, discriminando sua origem, os respectivos vencimentos, se estão inscritos em dívida ativa, se são objeto de execução fiscal, e a indicação dos registros contábeis de cada transação pendente;

IV – certidões dos cartórios de protestos situados na comarca do domicílio ou sede do sujeito passivo e naquelas onde possui filial;

V – a relação, subscrita pelo sujeito passivo e por seu advogado, de todas as ações judiciais em que este figure como parte, inclusive as de natureza trabalhista, com a estimativa dos respectivos valores demandados e do grau de risco da condenação;

VI – a relação integral dos empregados, em que constem as respectivas funções, salários, indenizações e outras parcelas a que têm direito, com o correspondente mês de competência, e a discriminação dos valores pendentes de pagamento;

VII – laudo econômico-financeiro e de avaliação dos bens e ativos do sujeito passivo, subscrito por profissional legalmente habilitado ou empresa especializada;

VIII – a relação dos bens particulares dos controladores, administradores, gestores e representantes legais do sujeito passivo, discriminando a data de sua aquisição, o seu valor atual estimado e a existência de algum ônus, encargo ou restrição de penhora ou alienação, legal ou convencional, neste último caso com a indicação da data de sua constituição e da pessoa a quem ele favorece;

IX – os extratos atualizados das contas bancárias do devedor e de suas eventuais aplicações financeiras de qualquer modalidade, inclusive em fundos de investimento ou em bolsas de valores, no país ou no exterior, emitidos pelas respectivas instituições financeiras nos cinco dias úteis antecedentes à apresentação do pedido, acompanhados de declaração do sujeito passivo assumindo a responsabilidade pelas informações relativamente a valores, à localização e à disponibilidade dos montantes, bem assim comprometendo-se informar à autoridade administrativa competente sobre qualquer movimentação ou alteração que, de modo isolado ou no conjunto dos valores, represente percentual superior a cinco por cento;

X – proposta de termo de ajustamento de conduta, com compromisso, por prazo não inferior a três anos, de continuidade da atividade empresarial, preservação ou aumento de empregabilidade, regularidade tributária perante a União e responsabilidade solidária dos sócios, diretores e gerentes que tenham poderes sobre a condução das atividades financeiras e possam responder por eventuais descumprimentos dos contratos sociais ou estatutos;

XI – compromisso de responsabilidade tributária, assumindo que na constituição ou na aquisição de nova empresa, no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão, pelos sócios ou administradores, esta responderá integralmente pelos tributos devidos pela empresa em recuperação tributária; e

XII – autorização expressa, na forma do art. 20, inciso III, que, neste caso, não se limitará às obrigações que sirvam de objeto à respectiva proposta de transação.

§ 1º As microempresas e empresas de pequeno porte poderão apresentar livros e escrituração contábil simplificados nos termos da legislação específica.

§ 2º A falta de indicação de algum débito vencido, inclusive aqueles que se encontrem com exigibilidade suspensa ou sob contestação em processo administrativo ou judicial, implicará a nulidade da recuperação fiscal, ao que se aplicará o disposto no art. 155 da Lei nº 5.172, de 1966.

§ 3º Sem prejuízo do disposto no inciso IX, no curso do procedimento de transação ou como condição do termo de transação que venha a ser pactuado, o sujeito passivo poderá ser obrigado à apresentação de contas demonstrativas mensais sob pena de cancelamento do procedimento ou do termo.

Art. 35. Para extinção do crédito tributário, o sujeito passivo poderá, de acordo com o seu plano de recuperação, utilizar, sem qualquer preferência ou ordem, parcelamentos de

débitos vencidos ou dação em pagamento de bens imóveis, nas formas e condições estabelecidas em lei, nestes casos com prévia anuência da Fazenda Nacional, ou ainda imputação dos débitos, em qualquer caso com expresse reconhecimento do débito integral pelo sujeito passivo, para os efeitos do art. 174, parágrafo único, inciso IV, da Lei nº 5.172, de 1966.

§ 1º O sujeito passivo em recuperação tributária poderá utilizar, na forma autorizada pela Fazenda Nacional e sem necessária observância dos limites quantitativos ou percentuais anuais previstos pela respectiva legislação, prejuízos fiscais próprios acumulados pela empresa para os fins de apuração das suas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, não se aplicando sua transferência a sucessores ou a terceiros a qualquer título.

§ 2º O plano de recuperação tributária não poderá prever prazo superior a sessenta meses para pagamento dos créditos tributários objeto do termo de transação.

Art. 36. Após admitida pela Fazenda Nacional a proposta para habilitação no procedimento de transação por recuperação tributária, e sem prejuízo dos efeitos previstos no art. 20, ao sujeito passivo será vedado:

I – desistir da proposta de recuperação tributária; ou

II – alienar ou onerar bens ou direitos de seu ativo permanente, salvo evidente utilidade previamente notificada à autoridade administrativa e desde que demonstrada a reserva de patrimônio para cumprimento do plano de recuperação.

§ 1º A restrição disposta no inciso II, relativamente à alienação ou oneração de bens ou direitos, não se aplica quando o negócio individualmente considerado representar menos de cinco por cento do ativo permanente do sujeito passivo e quando o total das alienações desta natureza for inferior a dez por cento do ativo permanente.

§ 2º Em caso de inadimplência, o termo de recuperação tributária constituirá confissão de dívida, aplicando-se o disposto na alínea “b” do inciso II do art. 13 desta lei.

Art. 37. Em todos os atos, contratos e documentos firmados no curso do procedimento de transação por recuperação tributária, desde a admissão da proposta de habilitação pela Fazenda Nacional e até o cumprimento de todas as obrigações pactuadas no eventual termo de transação, o sujeito passivo deverá acrescentar, após o seu nome empresarial, a expressão "em recuperação tributária".

Parágrafo único. Após a notificação do sujeito passivo sobre a admissão da sua proposta de habilitação, ele providenciará a comunicação desta sua condição, e informará à Fazenda Nacional no prazo de trinta dias com a documentação correspondente:

I – ao registro público correspondente à sua natureza jurídica, para anotação e divulgação;

II – às administrações tributárias estadual, ou distrital, e municipal do domicílio da sua sede e das suas filiais;

III – ao correspondente órgão ou entidade regulador ou fiscalizador, quando se tratar de concessionário ou permissionário de serviço público de qualquer natureza;

IV – em todos os processos judiciais, de qualquer natureza e em qualquer instância ou grau de jurisdição, onde figure como autor ou réu.

Art. 38. Cumpridas as obrigações no prazo determinado, a autoridade administrativa competente lavrará o termo de encerramento da recuperação tributária.

Parágrafo único. Sem prejuízo do disposto no art. 23, § 3º, inciso IV, a celebração de contratos com a Administração Pública ou a adjudicação de licitação pública, que se efetuar com base em certidões positivas com efeito de negativas obtidas sob o regime de recuperação tributária, fica condicionada à prova da regularidade dos compromissos assumidos, emitida conforme procedimento estabelecido pela CGTC, cabendo sua imediata suspensão no caso de descumprimento comprovado, por despacho fundamentado da autoridade competente, preservado o direito de prova em contrário por parte do sujeito passivo.

Art. 39. Quando a transação for proposta por administrador inidôneo, a autoridade administrativa competente poderá solicitar seu afastamento, que será substituído na forma prevista nos atos constitutivos da empresa ou do plano de recuperação tributária, sem prejuízo de manutenção dos efeitos de solidariedade sobre o patrimônio do substituído.

Parágrafo único. Entende-se por administrador inidôneo aquele que:

I – tenha sido condenado, há menos de cinco anos, por fraude contra credores, fraude de execução ou por qualquer dos crimes contra a ordem tributária;

II – seja reincidente em ilícitos tributários administrativos;

III – se nega a prestar informações à Fazenda Nacional, ou as presta de modo insuficiente, no curso dos procedimentos desta lei, anterior ou posteriormente à expedição do termo de transação;

IV – quando houver indícios do descumprimento da presente lei ou de atuar com dolo, simulação ou fraude, o que pode ser aferido, dentre outras, pelas seguintes condutas:

a) efetuar gastos manifestamente excessivos em relação a sua situação patrimonial;

b) realizar despesas injustificáveis por sua natureza ou vulto, em relação ao capital ou gênero do negócio, ao movimento das operações e a outras circunstâncias análogas;

c) descapitalizar injustificadamente a empresa ou realizar operações prejudiciais ao seu funcionamento regular;

d) simular ou omitir créditos, sem relevante razão de direito ou amparo de decisão judicial.

Seção IV Da transação administrativa por adesão

Art. 40. Mediante autorização, procedimento e requisitos previstos em lei específica, as matérias que devam ser objeto de transação por adesão serão encaminhadas pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional à CGTC, onde serão estabelecidos, por resolução administrativa, todos os requisitos e condições para que os interessados possam habilitar-se e aderir aos seus termos.

§ 1º Incluem-se nas hipóteses de transação por adesão as controvérsias jurídicas de repercussão geral.

§ 2º A resolução administrativa de adesão terá efeitos gerais e será aplicada a todos os casos idênticos que regular e que tempestivamente sejam habilitados, mesmo quando suficiente apenas para solução parcial de determinados litígios, sem prejuízo da composição com outros procedimentos previstos nesta lei para sua total extinção.

§ 3º Na transação por adesão a PGFN deverá elaborar modelos ou formulários padronizados para a habilitação e adesão dos interessados.

§ 4º Os pedidos de dois ou mais interessados poderão ser formulados em requerimento único, inclusive por meio de entidade representativa, salvo preceito regulamentar próprio, desde que os interessados por ela representados tenham previamente manifestado, por escrito, interesse na adesão.

§ 5º Na hipótese da transação ou conciliação envolvendo um setor econômico, é facultado à Fazenda Nacional aceitar que o respectivo termo seja assinado por entidade representativa do setor afetado, desde que assim expressamente autorizada, em assembléia, por mais de cinquenta por cento dos seus associados, caso em que o termo de transação ou conciliação terá efeito vinculante aplicáveis aos seus associados e àqueles outros que tenham previamente manifestado, por escrito, interesse na adesão.

Art. 41 A CGTC, mediante análise das solicitações de transação recebidas na forma do *caput* art. 40, poderá encaminhar ao exame do Ministro de Estado da Fazenda as hipóteses identificadas como suscetíveis de transação por adesão.

Art. 42. O interessado deverá encaminhar proposta de habilitação do seu pedido de adesão perante a unidade da PGFN do domicílio fiscal da sua sede, com prova de atendimento a todos os requisitos estabelecidos no ato do Procurador-Geral da Fazenda Nacional e na resolução administrativa de adesão da CGTC.

§ 1º Ao receber o pedido de habilitação, a PGFN entregará ao sujeito passivo termo de adesão provisório, a ser juntado aos autos para garantir o efeito suspensivo por noventa dias, nos casos em que houver processo administrativo ou judicial em curso.

§ 2º Atendidos os seus pressupostos, a autoridade administrativa competente deverá efetuar o ato de ratificação do pedido do sujeito passivo, na forma e nos prazos fixados na respectiva resolução administrativa de adesão, e, em sessenta dias, expedirá o termo de transação.

§ 3º O termo de adesão gera direito adquirido, mas o crédito tributário somente considerar-se-á extinto com o pagamento do débito, aplicando-se o disposto nos §§ 2º e 3º do art. 23 desta Lei.

CAPÍTULO IV DOS MEIOS COMPLEMENTARES À TRANSAÇÃO

Art. 43. São meios complementares à transação e soluções alternativas de controvérsias tributárias, que se poderão adotar exclusivamente em caráter acessório, de forma preliminar ou complementar, aos procedimentos de transação anteriormente referidos e em atendimento aos propósitos desta lei, o termo de ajustamento de conduta tributária e a arbitragem.

Seção I Do Termo de Ajustamento de Conduta Tributária

Art. 44. No caso de débitos inscritos em dívida ativa, no curso de medidas administrativas ou judiciais de garantia do crédito tributário, para fins de liberação, substituição ou aceitação dos bens objeto de constrição e da obtenção da certidão de que trata o art. 206 da Lei nº 5.172, de 1966, o sujeito passivo poderá propor ou submeter-se a termo de ajustamento de conduta perante a PGFN, conforme plano de regularidade tributária, o qual deverá ser cumprido integralmente, se admitido, sob pena de revogação e cobrança dos valores integrais anteriormente exigidos, devidamente atualizados, acrescidos de multa de dez por cento.

§ 1º O sujeito passivo que se submeter ao ajustamento de conduta deverá manter, pelos cinco anos seguintes, regularidade fiscal em todos os tributos federais e não poderá ter débitos inscritos em cadastro de inadimplentes da União, sob pena de nulidade dos atos praticados neste procedimento e cobrança dos valores integrais anteriormente devidos, ou da sua diferença remanescente, na forma e com os acréscimos previstos no *caput*, nos termos do art.13, II, “b” e art. 14 desta lei.

§ 2º À autoridade administrativa competente caberá a aprovação, a rejeição ou a sugestão de modificação da proposta de termo de ajustamento de conduta apresentada pelo sujeito passivo.

§ 3º Alcançada solução consensual a autoridade administrativa competente, na forma do art. 24, promoverá a formalização e a assinatura do termo, observado o seguinte:

I – se o termo de ajustamento de conduta for preliminar à conclusão do correspondente procedimento de transação, os requisitos dos incisos III e IV, alínea *a*, do art. 24 poderão ser atendidos mediante justificativa sumária;

II – se o termo de ajustamento de conduta for complementar ao termo de transação, e firmado concomitante a ele, será suficiente o atendimento aos requisitos dos incisos I, IV, alínea *b*, V e VI do art. 24, aplicando-se, no mais, o quanto disposto no próprio termo de transação;

III – em qualquer caso, o termo de ajustamento de conduta especificará as condições para o cumprimento das obrigações e demais deveres tributários assumidos, inclusive prazos ou procedimentos a serem observados em cada caso.

§ 4º O termo de ajustamento de conduta:

I – mesmo caracterizando-se como acessório ao procedimento de transação na modalidade de conciliação judicial, se ele for preliminar à conclusão do correspondente procedimento surtirá seus efeitos desde a sua emissão, independentemente de qualquer homologação pelo juiz competente; e

II – perderá os seus efeitos, para todos os fins, com a conclusão do procedimento de transação, mediante a assinatura do termo correspondente ou pela sua desistência, podendo a autoridade competente, excepcional e justificadamente, dispor em ato próprio sobre a manutenção dos efeitos integrais ou limitadamente a eventuais atos do sujeito passivo já consumados, com estrita observância dos deveres do art. 3º.

Art. 45. No ajustamento de conduta, o sujeito passivo poderá, de acordo com a sua proposta e com prévia anuência da autoridade administrativa competente, adotar os procedimentos de denúncia espontânea ou de imputação dos débitos inscritos em dívida ativa, para o período de execução do termo de ajustamento de conduta.

Art. 46. Na forma de ato do Poder Executivo, a Secretaria da Receita Federal do Brasil, por decisão específica, poderá admitir, para o mesmo sujeito passivo, os efeitos do termo de ajustamento de conduta como aplicável aos créditos tributários em curso de constituição à data dos atos nele referidos, bem como ao cumprimento de obrigações acessórias, encargos de isenções, parcelamentos ou ao emprego de medidas de garantia do crédito tributário.

Art. 47. Aplica-se ao termo de ajustamento de conduta o disposto no art. 39 desta lei.

Seção II Da arbitragem

Art. 48. Quando houver, no curso de procedimento de transação disciplinado nesta lei, dúvida objetiva e razoável sobre questão de fato ou de direito de evidente indeterminação, verificada nos casos em que os textos normativos não permitam adequada exatidão sobre as hipóteses alcançadas ou sobre procedimentos exigidos, e requeiram conhecimentos técnicos especializados para sua compreensão, qualquer uma das partes poderá, mediante pedido motivado, propor a realização de arbitragem, na forma desta Seção, seguidos ou não de pareceres de órgãos técnicos ou profissionais habilitados.

Parágrafo único. A proposta de arbitragem conterà as questões a serem submetidas aos árbitros, que devem ser claras, objetivas e estritamente vinculadas à dúvida que lhe caracterize o objeto.

Art. 49. O sujeito passivo que pretenda recorrer à arbitragem deverá, após a aceitação da respectiva proposta pela autoridade administrativa competente, celebrar compromisso arbitral para aceitar os termos da decisão adotada pelos árbitros, vinculante em todos os seus elementos, nos limites da dúvida que lhe caracterize o objeto.

Parágrafo único. A parte interessada poderá pleitear ao órgão do Poder Judiciário competente a decretação da nulidade do laudo arbitral exclusivamente:

I – nos casos previstos no art. 32 da Lei nº 9.307, de 23 de setembro de 1996; ou

II – pela ausência de requisitos estabelecidos nesta Seção, quando dela houver objetivamente.

Art. 50. Cada uma das partes, sujeito passivo e Fazenda Nacional, suportando todos os encargos financeiros, incluindo a remuneração e qualquer espécie de custeio de despesas, indicará até três árbitros, apontando-lhes a qualificação pessoal e profissional completa, na forma seguinte:

I – o sujeito passivo, ao propor a realização da arbitragem, não poderá indicar como árbitro servidor público federal, mesmo que no gozo de licença ou afastamento de qualquer natureza, em defesa dos seus interesses;

II – a Fazenda Nacional, por ato da PGFN, no prazo de até dez dias após a aceitação da respectiva proposta pela autoridade administrativa competente, deverá indicar servidor público como árbitro, com preferência aos servidores públicos federais;

III – os árbitros referidos nos incisos I e II deverão ser de confiança da parte que os indica, não estando sujeitos a impedimento, salvo os dispostos neste artigo, ou a suspeição, mas deverão proceder com estrita observância dos princípios e critérios indicados no art. 2º desta lei.

§ 1º O ato da autoridade administrativa competente que aceitar a proposta de transação fixará, observado o prazo referido no inciso II deste artigo, dia, hora e local da primeira reunião dos árbitros indicados pelas partes para conhecimento dos termos da

arbitragem, elaboração de cronograma de trabalho e deliberação sobre o árbitro de desempate.

§ 2º Caso a indicação dos árbitros da Fazenda Nacional recaia sobre servidor público estadual ou municipal, observar-se-á o seguinte:

I – a PGFN, diretamente, diligenciará junto ao respectivo órgão ou entidade de lotação do servidor a sua cessão para a função temporária de árbitro, incumbindo-se de ressarcir integralmente a remuneração e qualquer outro encargo correlato correspondente ao período da requisição; e

II – o prazo do inciso II do *caput* deste artigo não se suspende e nem se interrompe para a providência ali determinada, iniciando-se a arbitragem na forma referida no § 1º, facultado à PGFN, se for o caso, naquele mesmo prazo, apresentar árbitro substitutivo e que funcionará, caso não seja atendida a requisição disposta neste § 2º.

Art. 51. Para a função de árbitro de desempate, serão indicados pelos árbitros das partes e assumirão o encargo, os profissionais comprovadamente especializados na matéria objeto da arbitragem, habilitados em lista pública previamente divulgada pelo Ministério da Fazenda, na forma de ato do Poder Executivo.

§ 1º Não havendo acordo entre os árbitros indicados pelas partes, estes requererão à Câmara Superior de Recursos Fiscais que, na forma do seu regimento interno, designe, dentre quaisquer dos habilitados na forma do *caput*, o árbitro de desempate.

§ 2º No desempenho de sua função, o árbitro de desempate deverá proceder com estrita observância aos princípios e critérios indicados no art. 2º desta lei, além de assumir responsabilidade administrativa e penal equivalente à de titular de cargo ou função na administração pública federal.

§ 3º A remuneração do árbitro de desempate observará a tabela referencial de valores a ser fixada e atualizada pelo mesmo ato do Poder Executivo a que se refere o *caput* e será igualmente suportada por ambas as partes; e o custeio das suas despesas será coberto pelo proponente da arbitragem, quando seja o caso de sua ocorrência e desde que previamente aprovadas pelos árbitros indicados pelas partes.

Art. 52. Os árbitros decidirão questões de fato ou de direito, observados os limites do art. 48, e o laudo que proferirem servirá unicamente à solução da dúvida que lhe caracterize o objeto.

§ 1º O laudo arbitral deverá ser apresentado por escrito, no prazo de até sessenta dias, contado da data fixada pela autoridade administrativa competente para o ato a que se refere o § 1º do art. 50, devidamente motivado e assinado pelos árbitros, sendo o prazo prorrogável uma única vez, observado, em qualquer caso, o disposto no art. 21.

§ 2º O árbitro que divergir da maioria poderá, querendo, declarar seu voto em separado, mas deverá, obrigatoriamente, assinar o laudo arbitral juntamente com os demais.

§ 3º O laudo arbitral não se submeterá a recurso ou a homologação administrativa ou judicial, exceto no caso de transação judicial, quando a homologação far-se-á com a conclusão do procedimento de transação mediante a assinatura do respectivo termo.

Art. 53. No prazo de cinco dias, a contar do recebimento da notificação ou da ciência pessoal do laudo arbitral, a parte interessada poderá solicitar aos árbitros, mediante requerimento dirigido à autoridade administrativa competente, que se pronunciem sobre ponto omitido, a respeito do qual deveriam manifestar-se na decisão, efetuem correções formais ou esclareçam alguma obscuridade ou contradição do laudo.

Parágrafo único. Os árbitros decidirão as questões suscitadas sobre omissões, correções, obscuridades ou contradições fundadas, em reunião conjunta a se realizar no prazo de dez dias após a sua notificação pela autoridade administrativa competente.

Art. 54. No procedimento de arbitragem tributária:

I – será aplicada, subsidiariamente, a Lei nº 9.307, de 1996;

II – não se aplicará, no caso do art. 12 da Lei nº 10.259, de 2001, mesmo na hipótese a que se refere o § 1º do art. 4º desta lei, salvo acordo em contrário.

CAPÍTULO V DAS CÂMARAS DE TRANSAÇÃO E CONCILIAÇÃO

Art. 55. À CGTC, vinculada à PGFN e presidida pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional ou por Procurador-Geral Adjunto por ele indicado, compete, sem prejuízo do anteriormente disposto nesta lei:

I – decidir sobre a progressiva implantação ou sobre a suspensão temporária de aplicação das modalidades de transação e dos meios a elas complementares;

II – expedir, sob a forma de resoluções, regulamentos necessários à execução desta lei, observados, nos casos especificados, o disposto em ato do Poder Executivo;

III – expedir resoluções específicas relativas à definição dos requisitos e condições das propostas de transação por adesão ou dos procedimentos de prevenção de conflitos tributários;

IV – conhecer, por iniciativa do sujeito passivo, ou da sua entidade representativa nas hipóteses admitidas nesta lei, ou da respectiva unidade da PGFN, de incidente de divergência entre termos de transação expedidos pela Fazenda Nacional, o qual será apresentado no prazo de trinta dias à autoridade administrativa que houver proferido a decisão supostamente divergente, e, uma vez instruído, será remetido à CGTC no prazo máximo de quinze dias, tramitando sem efeito suspensivo;

V – assessorar o Procurador-Geral da Fazenda Nacional em todas as atividades relativas ao cumprimento desta lei.

Parágrafo único. A CGTC decidirá sobre o incidente de divergência previsto no inciso IV no prazo de trinta dias e indicará à autoridade administrativa competente que promova os ajustes no termo de transação considerado como inadequado, desde que expedido há menos de cento e vinte dias, de forma a ajustá-lo ao termo de transação articulado como paradigma.

Art. 56. O Procurador-Geral da Fazenda Nacional poderá, nos termos de Resolução da CGTC, instituir Câmaras de Transação e Conciliação – CTC, presididas por Procurador da Fazenda Nacional, sem prejuízo do anteriormente disposto nesta lei, para realizar todos os atos necessários à aplicação desta lei quanto à transação sobre obrigações tributárias de sua competência e os procedimentos que a essas sejam autorizados.

§ 1º A CTC competente poderá delegar a Procurador da Fazenda Nacional, integrante ou não de sua composição, os seguintes atos para decisão monocrática, da qual caberá recurso no prazo de dez dias:

I – a inadmissibilidade de proposta de transação:

a) nos casos relacionados no art. 7º; ou

b) quando for liminarmente identificada a ausência de documentação essencial à sua apresentação, caso posteriormente à devida notificação ao sujeito passivo a deficiência não for sanada;

II – a expedição de notificações ao sujeito passivo ou de requisições a órgãos ou entidades da Administração Pública, bem como a pessoas físicas ou jurídicas relacionadas ao procedimento de transação;

III – a decretação da caducidade do procedimento de transação pelo advento do prazo a que se refere o art. 21;

IV – a rejeição motivada da proposta de transação;

V – a celebração do termo de transação;

VI – outros atos fixados pela CGTC.

§ 2º Ressalvado o disposto no inciso IV do art. 55, contra decisão da CTC ou autoridade administrativa competente não caberá recurso administrativo, salvo, quanto ao termo de transação, quando rejeitada argüição de sua nulidade ou suscitada sua infração à disposição literal desta lei, hipóteses em que, no prazo de dez dias, contatos de sua notificação ou ciência pessoal, o sujeito passivo, a sua entidade representativa nas hipóteses admitidas nesta lei ou a respectiva unidade da PGFN poderão recorrer à CGTC, sem efeito suspensivo.

§ 3º As CTC deverão apresentar relatórios semestrais sobre o desempenho das suas atividades, consolidados na CGTC e com difusão pública pela PGFN.

Art. 57. A CGTC e a CTC serão compostas por membros indicados pelo Ministro de Estado da Fazenda dentre servidores públicos membros da carreira funcional de Procurador da Fazenda Nacional conforme os critérios a serem estabelecidos em ato do Poder Executivo.

§ 1º Os integrantes da CGTC e da CTC deverão possuir reputação ilibada, notórios conhecimentos jurídicos, contábeis e econômicos, mais de dez anos de exercício funcional nas suas atuais carreiras e estar habilitados, a partir de cursos de formação específicos, nas práticas de mediação, transação, conciliação e arbitragem.

§ 2º A permanência dos membros será limitada a quatro anos, renováveis por mais dois, uma única vez, desde que comprovada a participação em cursos de atualização e observada a avaliação dos resultados alcançados no exercício da função.

§ 3º Terão assento em qualquer reunião da CGTC e poderão participar de todos os atos e deliberações, dois representantes da Secretaria da Receita Federal do Brasil dentre os integrantes da carreira de Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, observado o disposto neste artigo;

§ 4º Poderão participar das reuniões da CGTC, sem competência para deliberar, ainda que não designados como membros efetivos, e desde que atendam aos mesmos requisitos exigidos no § 1º deste artigo:

I – um representante da Controladoria-Geral da União, sendo sua prévia convocação obrigatória em qualquer caso; e

II – dois representantes dos contribuintes, escolhidos pelo Ministro da Fazenda, a partir de lista sêxtupla composta por Conselheiros dos Conselhos de Contribuintes indicados por entidades de classe de categorias econômicas de nível nacional, mediante eleição direta, secreta e em turno único organizada na forma de ato conjunto das Presidências dos Primeiro, Segundo e Terceiro Conselhos de Contribuintes.

§ 5º. Além dos impedimentos aplicáveis aos árbitros, nos termos do art. 14 da Lei nº 9.307, de 1996, e desta lei, os membros das Câmaras de Conciliação deverão declarar impedimento ou suspeição sempre que:

I – houver atuado como autoridade lançadora, representante administrativo ou judicial da Fazenda Nacional no processo administrativo ou judicial no curso do qual haja sido proposto procedimento de transação ou, sob qualquer outra forma, praticado ato decisório;

II – tratar-se de matéria que, desde a época dos fatos até a conclusão do procedimento de transação, possa ter relação, direta ou indireta, com interesses de sujeito

passivo, ou de seus controladores, administradores, gestores ou representantes legais no caso de pessoa jurídica, de quem seja cônjuge, companheiro ou parente, consangüíneos ou afins, até o terceiro grau;

III – nos últimos dez anos, tenha sido empregado ou prestado serviços, a qualquer título, a sujeitos passivos ou a entidades interessadas na matéria, excetuados os representantes dos contribuintes.

Art. 58. Será defeso aos membros da PGFN e aos servidores públicos integrantes da CGTC e CTC, no desempenho das funções de transatores:

I – receber, a qualquer título e sob qualquer pretexto, honorários, percentagens ou custas processuais;

II – representar interesses do sujeito passivo; ou

III – receber, a qualquer título ou pretexto, auxílios ou contribuições de pessoas físicas ou de entidades públicas ou privadas, ressalvadas as exceções previstas em lei.

Parágrafo único. O disposto nos incisos I e II deste artigo também se aplica aos integrantes da CGTC a que se refere o inciso II do § 4º do art. 57.

Art. 59. Os membros da CGTC ou da CTC, ou Procurador da Fazenda Nacional no exercício de competência delegada, durante o período que se mantiverem à disposição das suas atividades, gozarão das prerrogativas de independência funcional e inamovibilidade, e deverão agir com imparcialidade, independência, diligência, sigilo funcional e observar a todos os fundamentos, princípios e critérios desta lei.

Parágrafo único. Os membros da CGTC, inclusive os referidos no § 4º do art. 57, da CTC e os servidores públicos federais que atuarem sob as suas ordens ou orientações serão responsabilizados criminal ou administrativamente apenas nos casos de dolo ou fraude, comprovado mediante processo administrativo disciplinar ou ação penal.

Art. 60. O Ministro de Estado da Fazenda, por solicitação do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, poderá requisitar servidores públicos federais para atuarem provisoriamente em processos de transação em curso, na qualidade de assessores técnicos da CGTC ou das CTC.

§ 1º O Ministro de Estado da Fazenda poderá solicitar a cessão, com ônus para a União, de servidor de Estado, do Distrito Federal ou de Município para atender a mesma finalidade prevista no *caput* deste artigo.

§ 2º A PGFN, atendendo a solicitação da CGTC, poderá contratar empresas ou profissionais com competência técnica reconhecida para prestar assessoramento pericial nos procedimentos de transação em curso.

CAPÍTULO VI DAS SANÇÕES PENAIS

Art. 61. Praticar o sujeito passivo, antes ou depois da expedição do termo de transação, ato fraudulento de que resulte ou possa resultar prejuízo à Fazenda Nacional, com o fim de obter ou assegurar vantagem indevida para si ou para outrem, em qualquer das modalidades de transação previstas nesta lei.

Pena – reclusão, de 3 (três) a 8 (oito) anos, e multa.

Art. 62. Sonegar ou omitir informações, apresentar declarações falsas ou juntar a elas documentos falsos ou simulados no curso de qualquer procedimento, em qualquer das modalidades de transação previstas nesta lei, com o fim de induzir a erro o juiz ou a Fazenda Nacional, por qualquer dos seus órgãos:

Pena – reclusão, de 2 (dois) a 8(oito) anos, e multa.

Art. 63. Alienar ou constituir direitos reais sobre bens imóveis ou desfazer-se do patrimônio indispensável à satisfação do crédito tributário objeto de execução fiscal após a notificação da inscrição em dívida ativa ou após a solicitação de transação em qualquer das modalidades em lei:

Pena – reclusão, 2 (dois) a 5(cinco) anos, e multa.

Art. 64. Para todos os fins a que se refere este Capítulo, os sócios, diretores, gerentes e administradores de pessoa jurídica equiparam-se ao sujeito passivo para todos os efeitos penais decorrentes, na medida de sua culpabilidade.

CAPÍTULO VII DAS DISPOSIÇÕES FINAIS

Art. 65. O disposto nesta lei aplica-se, no que couber, aos créditos não-tributários inscritos em dívida ativa da União, ressalvado o disposto na Seção II do Capítulo IV.

Parágrafo único. Após a admissão da proposta para habilitação no procedimento de transação, na forma dos §§ 2º e 3º do art. 19, o órgão ou a entidade originalmente responsável pela constituição ou pela administração do crédito, quando exterior ao Ministério da Fazenda, será consultado pela CGTC ou pela CTC competente, conforme o caso, para que, no prazo de quinze dias, manifeste a sua objeção à seqüência do procedimento ou a aspectos específicos da proposta formulada pelo sujeito passivo.

Art. 66. Esta lei não se aplica ao regime previsto na Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.

Art. 67. O inciso VI do art. 965 da Lei nº 10.406, de 2002 – Código Civil, passa a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 965.

VI – o crédito pelos impostos devidos à Fazenda Pública;
.....”

Art. 68. Fica acrescido parágrafo único ao art. 57 da Lei nº 11.101, de 2005, com a seguinte redação:

“Art. 57.

Parágrafo único. Para os fins deste artigo, produzirá o mesmo efeito da apresentação de certidão negativa de débitos tributários a admissão, por ato da respectiva Fazenda Pública, de proposta para habilitação do devedor em procedimento de transação, na forma e observados os limites e condições da correspondente legislação que institua e discipline esta modalidade de prevenção, composição e terminação de litígios tributários ou não-tributários.”

Art. 69. Esta Lei entrará em vigor um ano após a data de sua publicação.

Brasília, de de 2008; 187º da Independência e 120º da República.

LUIZ INÁCIO LULA DA SILVA
Guido Mantega