

FORMAS ALTERNATIVAS DE SOLUÇÃO DE LITÍGIO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Dionne Felipe

I - INTRODUÇÃO

O Brasil tem experimentado profundas reformas estruturais decorrentes da nova ordem econômica instalada no mundo. Nesse contexto, foi introduzido no artigo 37 da Constituição da República Federativa do Brasil, de forma expressa, o princípio da eficiência, anexado aos da legalidade, da finalidade, da motivação, da moralidade, da ampla defesa, do contraditório, da razoabilidade, da proporcionalidade, da segurança jurídica e do interesse público.

A busca da qualidade é uma consequência imediata do processo de globalização, mas não deve se submeter a uma visão meramente técnica. Ela surge como uma exigência do Estado Democrático Social, justificando a sua intervenção nos domínios da nossa vida.

A República Federativa do Brasil, ao se constituir em um Estado Democrático de Direito, abre perspectivas de realizações profundas pela prática dos direitos sociais que nela estão inseridos e pelo exercício dos instrumentos que foram colocados à disposição para exercício da cidadania, o que possibilita concretizar a existência de um Estado promotor da justiça social fundado na dignidade humana.

Conforme Heleno Torres¹,

“a economia dos procedimentos, a justa identificação da capacidade contributiva, por meios práticos, e a celeridade para viabilizar a atuação tributária, observados os direitos individuais e nos termos da legalidade, estes sim devem ser os instrumentos para promover o princípio da eficiência na Administração tributária. Eficiência esta que há de refletir na resolução de conflitos nesse domínio, cuja lentidão e excesso de procedimentos causam perdas inequívocas à Administração e aos contribuintes”.

Pela importância que o tema encerra, é o caso de discorrer sobre a introdução de medidas alternativas às modalidades ora adotadas para solução das controvérsias em matéria tributária, pois constituem as ferramentas eficazes e rápidas, desnudas de burocracia e do formalismo deletério.

Para tanto iniciamos fazendo considerações sobre o princípio da eficiência no processo tributário.

Sabemos que as normas jurídicas se subdividem em regras e princípios.

¹ TORRES, Heleno Taveira. Transação, Arbitragem e Conciliação Judicial como Medidas Alternativas para Resolução de Conflitos entre Administração e Contribuintes – Simplificação e Eficiência Administrativa. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**. Belo Horizonte: Editora Fórum. Mar/abr 2003, p. 91-126.

O ilustre mestre português Gomes Canotilho enuncia as diferenças entre regras e princípios e esta diferenciação é importante para que possamos analisar os fins decorrentes da sua aplicação, consignando que:

Em primeiro lugar, os princípios são normas jurídicas impositivas de uma otimização, compatíveis com vários graus de concretização, consoante os condicionalismos fácticos e jurídicos; as regras são normas que prescrevem imperativamente uma exigência (impõe, permitem ou proibem) que é ou não é cumprida (nos termos de Dworkin: *applicable in all-or-nothing fashion*); a convivência dos princípios é conflitual (Zagrebelsky), a convivência de regras é antinômica; os princípios coexistem, as regras antinômicas excluem-se. Conseqüentemente, os princípios, ao constituírem exigências de otimização, permitem o balanceamento de valores e interesses (não obedecem, como as regras, à < lógica do tudo ou nada >), consoante o seu peso e a ponderação de outros princípios eventualmente conflitantes; as regras não deixam espaço para qualquer outra solução, pois se uma regra vale (tem validade) deve cumprir-se na exata medida das suas prescrições, nem mais nem menos (...) em caso de conflito entre princípios, estes podem ser objeto de ponderação, de harmonização, pois eles contêm apenas ou que, em < primeira linha > (*prima facie*) devem ser realizados; as regras contêm definitivas, sendo insuscetível a validade simultânea de regras contraditórias. Realça-se também que os princípios suscitam problemas de validade e peso (importância, ponderação, valia); as regras colocam apenas questões de validade (se elas não são corretas devem ser alteradas).²

Embora o princípio não regule uma norma específica, ele enuncia uma idéia que deve ser seguida tanto pelo Estado quanto por todos aqueles que se submetem à sua ordem. É assim, por definição, o mandamento nuclear de um sistema.

Nesse contexto, ao analisarmos o princípio da eficiência e a sua aplicação no âmbito do direito tributário, é de se pressupor que a obrigação constitucional expressa no art. 37³, por força da Emenda Constitucional nº 19/98, deve ser seguida como uma norma plural tanto em relação à otimização no uso dos meios quanto em reação aos resultados.

Ressalte-se, outrossim, que o princípio da eficiência não é novidade nem no texto constitucional nem na doutrina jurídica. O mestre Hely Lopes de Meirelles⁴ refere-se ao princípio da eficiência como

“o que se impõe a todo agente público de realizar suas atribuições com presteza, perfeição e rendimento funcional. É o mais moderno princípio da função administrativa que já não se contenta em ser desempenhada apenas com legalidade, exigindo resultados positivos para o serviço público e satisfatório atendimento das necessidades da comunidade e de seus membros”.

Também é certo que, antes da Emenda Constitucional nº 19/98, a palavra eficiência vinha inserida de forma tímida⁵ no corpo constitucional, como uma exigência inerente do

² CANOTILHO, Jose Joaquim Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 3.ed. Coimbra: Almedina, 1999, p. 1087/1088.

³ 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 (...).”

⁴ MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. São Paulo: Malheiros. 1998, p.

Estado de Direito Social. De rigor, o princípio da eficiência sempre esteve implícito na Constituição até mesmo decorrente da aplicação dos demais princípios constitucionais,

André L. Costa-Côrrea⁶ ensina que, para se fixar o sentido do termo eficiência e sua conseqüente decomposição na área tributária, “deve-se levar em consideração a advertência de Gabardo⁷ de que a identificação, para fins acadêmicos do que seja ‘eficiência’ não deve se prender às explicações lingüísticas, visto que o termo é apreendido com os mais variados sentidos em razão do *locus* científico que é tomado como substrato teórico da investigação (ou seja, o termo ‘eficiência’, se observado sob os prismas das ciências da administração, da economia, da sociologia e, mais recentemente, do direito, acaba por apresentar sentidos não unívocos e concretos), porque a perspectiva científica determina a visão empregada, que se altera de acordo com os juízos valorativos do interprete” em razão de que “a própria opção por uma ênfase na natureza axiológica do termo (com destaque para elemento ‘meio’) ou na sua essência teleológica (com destaque para o elemento ‘fim’) traz distintas conotações”, ou seja, análise do conceito de eficiência pelo menos em duas ciências (v.g., economia e direito; filosofia e administração; sociologia e lingüística) implica necessariamente uma dualidade de conteúdos, e, em conseqüência, uma pluralidade de sentidos científicos que impedirá a identificação do melhor sentido ou do mais adequado ao termo, mesmo sendo possível identificar-se o sentido mais aplicável ou não em uma dada ciência. Exemplo. Na filosofia, Abbagnano identifica “eficiência” como “correspondência ou adequação de um instrumento à sua função ou de uma pessoa à sua tarefa”⁸; enquanto na economia, José Afonso da Silva identifica o termo eficiência como “alocação de recursos de modo a aumentar o bem-estar pelo menos de um consumidor sem diminuir, simultaneamente, o de outros”⁹.

Assim, o princípio da eficiência pode ser percebido como inerente a toda atividade pública, inclusive a tributária, sem que, com isso, possa contrastar com o princípio da legalidade¹⁰.

⁵ Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de: (...) II – comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e *eficiência*, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado”.

⁶ COSTA-CÔRRES, André L. Pesquisas Tributárias – Nova Série 12. Princípio da eficiência em matéria tributária. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. 2006, p. 53

⁷ GABARDO, Emerson. **Princípio constitucional da eficiência administrativa**: São Paulo. Dialética, 2002. p.22

⁸ ABBAGNANO, Nicola. Dicionário de Filosofia. Trad. Da 1. ed. Coord. E revista por Alfredo Bosi e ver. Da trad. E trad. De nvos testtos Ivone Castilho Benedetti. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 307.

⁹ DA SILVA, José Afonso. **Comentário contextual à Constituição**. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 337.

¹⁰ Segundo Paulo Modesto: Em verdade, ao contrário de contrastar com o princípio da legalidade, ou legitimar sua atenuação, penso que o princípio da eficiência pode ser percebido como componente da própria legalidade, percebida sob um ângulo material e não apenas formal. Refiro-me à legalidade material explorada

Nesse sentido, o entendimento de Hugo de Brito Machado¹¹, ao esclarecer que

“ao nosso ver, a adequada compreensão do princípio da eficiência, em matéria tributária, exige que se considere o objetivo da atividade tributária, sem perder de vista o objetivo essencial do Estado, que é a realização do bem comum, porque na verdade a tributação é simplesmente uma atividade-meio, instrumental, para viabilizar a atividade-fim do Estado que consiste na prestação de serviços à comunidade. E, para que seja assim, como realmente deve ser, a realização do princípio da eficiência, em matéria tributária, depende da observância dos demais princípios consagrados pela ordem jurídica com o objetivo de viabilizar o bem comum.”

Um sistema fiscal eficiente representa um instrumento consistente para a realização da justiça fiscal e é esse papel que deve ser estudado para que se possa encontrar um equilíbrio entre as atividades inerentes do estado-fiscal e os direitos do cidadão-contribuinte.

Na seara tributária, a morosidade do sistema prejudica tanto os interesses dos particulares quanto da Fazenda Pública, desvirtuando a concepção inicial do Direito como um meio de solução de conflitos. Na evolução histórica do Direito, foram sendo construídas regras e padrões mais voltados ao comportamento e à segurança das pessoas e, só mais adiante, passou-se a pensar o direito no sentido de justiça.

Nesse Estado moderno, percebe-se o direito como meio de pacificação social. O sentido de Direito encontra-se intimamente ligado ao sentido de Justiça e analisando o direito tributário, sobre esse ângulo, parece justa a busca de mecanismo de soluções passíveis de resolver as controvérsias no âmbito do Direito Tributário. Isto porque, o Estado, como arrecadador, é sempre visto com maus olhos, pois a carga tributária, quando muito alta, oprime, sufoca; quando insuficiente, fragiliza o Estado e exacerba as injustiças sociais. Casalta Nabais resume bem essa situação com a seguinte frase: “É o Estado fiscal que paga a conta do estado social”¹². A melhora no estado social implica no aumento de impostos e a recuperação do passivo tributário brasileiro poderá concorrer para diminuição da carga tributária atual (uma das maiores senão a maior entre as Democracias ocidentais).

Fernando Facury Scaff, em brilhante artigo em homenagem a Nelson Saldanha, intitulado “O Jardim e a Praça ou a Dignidade da Pessoa Humana e o Direito Tributário e Financeiro”, faz uma poética comparação utilizando a dualidade entre o lado privado da vida

excelentemente entre nós, há anos, pelo Prof. CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, nomeadamente quando trata do *dever de atuação ótima ou excelente do administrador nas hipóteses de discricionariedade* (Cf. *Discricionariedade e Controle Judicial*, São Paulo, Malheiros, 1992, pp. 33-36)” MODESTO, Paulo, Revista Interesse Público, Ano 2, nº 7, julho/setembro de 2000, São Paulo: Ed. Notadez, 2000, p. 65-75

¹¹ MACHADO, Hugo de Brito. Pesquisas Tributárias – Nova Série 12. Princípio da eficiência em matéria tributária. Coordenador: Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. 2006, p. 53,

¹² NABAIS, José Casalta. Dever fundamental de pagar impostos. Coimbra: Almeida, 1998, p. 674.

social que o poeta pernambucano denominou de jardim, e o lado público, denominado praça, trazendo-o para o campo do Direito Financeiro e do Direito Tributário¹³.

Através da lição que nos é dada pelo ilustre tributarista, resta-nos a busca dos mecanismos possíveis para cuidar cada vez mais do jardim, mas buscando um equilíbrio capaz de fazer com que o Estado cumpra o seu papel descrito na Constituição Federal.

O direito tem que se adaptar às mudanças. Reduzir a resolução das controvérsias apenas às determinações legais é ultrapassado e conservador e faz com que fiquemos impedidos de fazer o necessário equilíbrio para que o jardim e a praça consigam viver em harmonia. Deve-se mudar o paradigma que enxerga o direito restrito apenas às disposições legais para enxergá-lo dentro de uma concepção social nova, como na opinião de José de Oliveira Ascensão:

“(...) cabe ao jurista, justamente porque ergue o sistema do direito que é, revelar as contradições que nele se inserem em relação aos princípios que exprime ou para que deveria tender; pôr a nu discordâncias menos visíveis, desvelar os pontos em que a pretensa racionalidade do sistema é afinal a expressão de interesses espúrios e não de qualquer exigência superior. O que significa que o verdadeiro jurista é e só pode

¹³ Diz Fernando Sacury Scaff: “O estudo do Direito Tributário contemporâneo ainda se encontra nessa fase tipicamente iluminista, na crença de que o Estado é mau e o indivíduo é bom. É um entendimento fundamentalmente liberal, no qual se crê que tudo é dado ao indivíduo, e que cada centavo tirado do bolso do cidadão será mal aplicado pelo Estado. Fazemos uma aposta: leia dez trabalhos de tributaristas contemporâneos e em pelo menos sete deles será encontrada a expressão *devemos conter a sanha arrecadatória do Estado* ou sua equivalente.

Já o Direito Financeiro é aquela área do Direito em que discutem coisas intangíveis, como *interesse público*, *necessidades públicas* ou a *teoria da escassez dos recursos*. É aquela área em que se busca a aplicação dos recursos públicos em prol do bem comum, por meio do manejo dos princípios da *legitimidade e economicidade*, ou seja, de coisas intangíveis, dificilmente mensuráveis, com baixo nível de formalidade e alto grau de subjetividade.

O Direito Tributário limita a arrecadação: o Direito Financeiro busca a melhor utilização dos recursos arrecadados em prol do bem comum. Um é vinculado a uma idéia individual, de retirada do bolso privado; o outro é vinculado a uma idéia de bem público, de satisfação das necessidades públicas. Um busca limitar a arrecadação, e só se arrecada de quem tem bens; o outro visa à utilização desses bens arrecadados de quem em prol de quem não tem ou de quem tem menos recursos.

Um possui uma ótica liberal, pois diz respeito ao uso do dinheiro auferido de conformidade com seus próprios desígnios, individualmente; o outro tem relação com o atendimento das necessidades públicas pelo Estado, enfim, uma visão mais social. Em um, o dinheiro é utilizado sob uma ótica privatística (poderíamos usar a expressão de Nelson Saldanha, personalística); o outro tem por escopo uma ótica publicística. É claro que pode haver deturpações, como a aplicação dos recursos arrecadados de todos em prol dos interesses da classe mais abastada, ou mesmo a desoneração dos mais ricos, porém são deturpações e não o escopo do sistema.

Em suma, o Direito Tributário representa o jardim, o que se esconde no recôndito da casa, nos bolsos das pessoas, nas contas correntes, na contabilidade das empresas; e o Direito Financeiro corresponde à praça, onde se debatem as questões públicas, onde o orçamento público é discutido e votado, onde a Lei de Responsabilidade Fiscal limita os gastos a serem efetuados em itens orçamentários que muitas vezes necessitam de maior investimento público. As questões financeiras são de Estado, colocadas a público; as tributárias dizem respeito aos financiadores desses gastos. Não há aqui uma separação entre direito privado de um lado e público do outro, como ela também não existe na metáfora do jardim e da praça; a diferença ocorre na ótica que se aplica ao fenômeno, e não nele próprio.

Deve haver uma relação de equilíbrio, de complementaridade entre esses dois direitos, tal como existe entre o jardim e a praça, entre a esfera pública e a privada. Essa relação há de ser de equilíbrio dinâmico, histórico, com maior intensidade para um ou para o outro ao longo do tempo. Não pode haver jardim onde não existe praça, e vice-versa. Um não existe sem o outro.”

ser incômodo para os interesses instalados; e que a retórica dos *lobbies* é radicalmente incompatível com a construção científica do direito.”¹⁴

Para que a prestação jurisdicional seja alcançada de forma efetiva é necessário que deixemos de lado a aplicação mecânica das normas e busquemos evoluir para alcançar os métodos alternativos de soluções de conflitos, conhecidos como ADR (Alternative Dispute Resolution): Conciliação, Mediação e Arbitragem. O Poder Judiciário brasileiro encontra-se em crise por força do número volumoso de processos judiciais que tramitam em todas as instâncias. A preocupação é enorme, pois as reformas processuais levadas a efeito não conseguem reduzir o número de ações em trâmite. O Poder Judiciário concluiu 26,9 milhões de processos em 2021, uma expansão de 11,1% no número de casos solucionados em relação a 2020. No mesmo período registrou-se o ingresso de 27,7 milhões de novas ações – incluídas as que retornaram a tramitar –, revelando um crescimento de 10,4%. Desses processos, 97,2% chegaram à Justiça já em formato eletrônico, de acordo com o Relatório Justiça em Números 2022, divulgado em 1º de setembro de 2023 pelo Conselho Nacional de Justiça (CNJ).

Constata-se, portanto, que a simplificação fiscal se apresenta não apenas como um meio de resolução de conflitos, mas como garantia ao império da lei que traduza uma busca de igualdade de condições entre Estado e contribuinte. O alargamento das medidas alternativas, simplificando os procedimentos fiscais para solução de conflitos em matéria tributária, significará uma expressiva redução no número de pendências judiciais, tornando a justiça mais ágil no interesse do Estado e do cidadão.

II - FÓRMULAS ALTERNATIVAS DE SOLUÇÃO DE CONFLITOS NO DIREITO COMPARADO

No sistema americano de resolução de controvérsias tributárias, existe uma vontade enorme da Administração de resolver o impasse na fase administrativa. O uso da fase judicial é excepcional. Isto porque o sistema dispõe de vários procedimentos visando um acordo entre o contribuinte e os empregados da Administração. Além disso, o Escritório de Apelação é dotado de recursos humanos e materiais, fazendo com que exista a possibilidade do contraditório entre o órgão da Administração e o contribuinte. O acordo é sempre mais vantajoso. Além disso, o uso da via judicial é extremamente oneroso para as partes – além da condenação em custas de alto valor existe um sistema de sanções pela apresentação de

¹⁴ ASCENSÃO, José de Oliveira. **O Direito – Introdução e Teoria Geral – Uma Perspectiva Luso Brasileira.**

recursos protelatórios – fazendo com que a utilização da fase administrativa seja a solução mais usada.

José A. Rozas Valdés¹⁵, em brilhante estudo, apresenta o procedimento realizado no sistema tributário americano, de maneira minuciosa, como passamos a transcrever:

“En el flujograma que acompaña esta relación se resume el procedimiento marco de liquidación vigente en EE. UU arrancando, como punto de partida, de la 30 Days Letter. Ultimada la comprobación administrativa el empleado que há realizado las actuaciones remite al contribuyente este documento, que contiene una **propuesta de liquidación**, de pôr sí impugnabile. Recibida dicha propuesta el contribuyente tiene tres opciones: conformarse, presentar un recurso jurisdiccional o procurar la concertación con la Administración tributária.

Para comprender el tratamiento que a la resolución de las controversias tributarias aplica el ordenamiento americano es preciso entender la posición jurídica que el mismo reconoce al ciudadano y a la Administración. En este sentido, y antes de exponer las tres opciones que se presentan ante una propuesta de liquidación – conformación, concertación o confrontación-, conviene tener presentes cuatro premisas formales que explican en buena medida el funcionamiento real del sistema:

- a) En primer lugar la propuesta de liquidación no es título ejecutivo y, sin embargo, es directamente impugnabile en vía administrativa o judicial, lo que no quiere decir – como equivocadamente se suele afirmar- que la Administración americana no esté dotada de autotutela ejecutiva ya que la liquidación –*90 Days Letter*- que sigue a la propuesta no discutida sí tiene fuerza de título ejecutivo, estando previsto en el ordenamiento un procedimiento administrativo de ejecución forzosa.
- b) Por otra parti-la la vía judicial es extraordinariamente costosa e incierta tanto para la Administración como para el contribuyente desde el momento en que rige un principio general de condena en costas que se extienden a la cobertura de los gastos de defensa y de los costes judiciales del proceso.
- c) La combinación de ambas circunstancias nos lleva directamente al protagonismo que en el sistema adquieren los sistemas de concertación, desde el momento en que tanto la Administración como el contribuyente buscan resolver sus diferencias a través de los mismos, lo que ha llevado a las Autoridades tributarias a asumir que las Oficinas de Apelaciones –el corazón administrativo de los sistemas de concertación- han de disponer de medios suficientes –humanos y técnicos- para resolver los procedimientos de forma eficiente y rápida.
- d) Por último, en los procedimientos de concertación juega un papel crucial la confianza entre las partes, lo que pasa por exigir del contribuyente la firma de declaraciones juradas –con la trascendencia que tal extremo tiene en un país que sanciona el perjurio, social como jurídicamente, de forma grave-, limitar su representación a profesionales acreditados para actuar ante el *IRS*, y partir en todo procedimiento administrativo del histórico particular del contribuyente, de forma que no se dan las mismas oportunidades y facilidades a quien no tiene antecedentes de incumplimientos que a quien ha demostrado una conducta tributaria irregular”.

Embora exista, como demonstramos, uma vontade real de resolver o assunto na esfera administrativa, tanto a Administração quanto o contribuinte podem recorrer às vias judiciais existentes que são a U.S. Tax Court – onde se localizam a maior parte dos litígios –, U.S. Court of Federal Claims e U.S. District Court.

Rio de Janeiro: Renovar, 1994, p. 179/180.

¹⁵ VALDÉS, José A. Rozas. La Resolución de controversias tributarias em el ordenamiento americano, Crónica Tributária, IEF, Ministério da Fazenda, num. 84, 199.

Já, no sistema jurídico italiano, existem dois mecanismos de resolução alternativa de controvérsias tributárias: um no âmbito administrativo denominado de *accertamento con adesione* e outro no âmbito judicial denominado de *conciliazione giudiziale*.

O *accertamento con adesione*, introduzido na Itália através da Decreto Legislativo nº 218, de 19.06.97, é uma espécie de transação extrajudicial e consiste num acordo entre a Administração tributária e o contribuinte. Trata-se, na prática, da determinação da dívida tributária mediante um acordo entre o contribuinte-devedor e a Administração-credora, como instrumento alternativo à liquidação administrativa. No *accertamento con adesione*, a iniciativa de sua formulação pode ser tanto do contribuinte quanto da Administração.

Conforme Eva Andrés:

“El procedimiento puede iniciarse a instancia de la Administración tributaria o a instancia del administrado. En el primer caso, en el curso de una actuación de comprobación e investigación, la Administración puede enviar un requerimiento al contribuyente para que comparezca antes de dictar el acto de liquidación, con el objeto de llegar a un acuerdo sobre la determinación de la deuda tributaria, indicando los tributos y períodos impositivos susceptibles de liquidación, así como el día y el lugar de la comparecencia. Esta comparecencia no es obligatoria para el contribuyente, de forma que la no comparecencia no supone la imposición de sanción alguna, pero una vez recibida la liquidación administrativa no podrá proponer a la Administración la liquidación con adhesión. En el segundo caso, el obligado tributario que está siendo objeto de una actuación de comprobación e investigación, antes de la notificación de la liquidación administrativa, puede solicitar a la Administración la formulación de la propuesta de liquidación con adhesión. La Administración, si lo estima oportuno, hará comparecer al obligado tributario. Pero incluso una vez que la Administración notifica al contribuyente la liquidación administrativa, éste podrá presentar una solicitud de *accertamento con adesione*. En este caso, el plazo para interponer el correspondiente recurso se suspende por un plazo de noventa días desde la presentación de solicitud. Esta solicitud del contribuyente se configura como una facultad de la Administración, no una obligación. Una vez llegado a un acuerdo, se formaliza mediante un acto por duplicado, suscrito y firmado por el contribuyente y por el superior jerárquico del órgano administrativo correspondiente o por un delegado del mismo, que debe indicar los elementos y la motivación de la liquidación con adhesión, la cuota a ingresar y los intereses de demora y, en su caso, las sanciones. Este acto no puede impugnarse por el contribuyente ni modificarse por la Administración, salvo en supuestos excepcionales tasados por la ley. Es muy importante que este acto esté motivado a efectos de control interno de la Administración. Los efectos del *accertamento con adesione* son la reducción de la sanción a un cuarto del mínimo legal establecido y, fundamentalmente, evitar la controversia que pudiera surgir entre Administración y obligado tributario. El *accertamento con adesione* se perfecciona con el pago por parte del contribuyente de la deuda resultante del acuerdo, bien de una sola vez, en el plazo de 20 días desde la formalización del acto, bien de forma fraccionada, en cuyo caso se perfecciona mediante el pago del primer plazo en veinte días desde la formalización del acto y la presentación de garantía suficiente”.

Em dados gerais, o *accertamento con adesione* reduziu em cerca de 30% (trinta por cento) os conflitos tributários na Itália.

Um segundo mecanismo de solução de controvérsias no sistema tributário italiano é a *conciliazione giudiziale*. Consiste em pôr fim ao objeto da controvérsia tributária através de acordo formulado nas Comissões Tributárias, que é uma espécie de jurisdição especial tributária italiana. Ela tanto pode solucionar totalmente o conflito, como pode solucionar apenas parte dele, prosseguindo o julgamento apenas para decidir a parte controvertida. Existem dois tipos de procedimentos: extrajudicial e judicial. No primeiro, quando a Administração e o contribuinte fazem um acordo e levam à Comissão apenas para confirmá-lo. Nesse caso, o Presidente da Comissão examina apenas os requisitos de legitimidade da proposta e declara a extinção do julgamento. No procedimento judicial, a proposta pode ser feita tanto pela Administração, pelo contribuinte ou pela própria Comissão. Chegando-se a um acordo, é redigida uma ata e o processo judicial é extinto.

Na análise da aplicação dos modelos de solução de controvérsias, alguns princípios devem ser objeto de análise, a saber:

O princípio da indisponibilidade do patrimônio público, nesse contexto do crédito tributário, está implícito no ordenamento jurídico, como também são indisponíveis o interesse público e o meio ambiente.

Novamente nos reportamos ao ensinamento de Heleno Torres¹⁶ para entender precisamente o que seria “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 formulação, a tal ponto que sequer a própria legalidade, seu fundamento, poderia dispor em contrário. E como o conceito de tributo, até hoje não definido satisfatoriamente, acompanha também essa indeterminação conceitual da sua indisponibilidade, avolumando-se as dificuldades para que a doutrina encontre rumo seguro na discussão do problema”.

E prossegue afirmando:

“Berliri tentou responder a esta indagação fazendo a diferença entre *rapporto giuridico tributario* e “obrigação tributária”, definindo como indisponível apenas o primeiro. 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”.

O princípio da legalidade tributária (*nulum tributum sine lege*) consubstancia os ideais de justiça e segurança jurídica. A vedação de instituição, majoração ou extinção de tributo, sem que lei o preveja, está inserta no art. 150, I, da Constituição.

Roque Carazza¹⁷ tem afirmado que

“é da essência de nosso regime republicano que as pessoas só devem pagar os tributos em cuja cobrança consentirem. Tal consentimento há que ser dado, por meio de lei ordinária, pelo Poder Legislativo, com este fito reunido, conforme a Constituição.”

Na Inglaterra, desde a Magna Carta de 1215, do Rei João Sem Terra, já vinha a imposição para que os barões ingleses obtivessem primeiro a prévia aprovação de seus súditos para a cobrança de tributos (*no taxation without representations*).

Assim, pelo princípio da legalidade, os tributos em nosso país só podem ser instituídos e arrecadados com base em lei. Isto significa que não basta apenas ao Fisco agir baseado na lei, mas que cada ato concreto do Fisco seja autorizado por uma lei. Está assim a atuação da Fazenda Pública vinculada à vontade coletiva descrita na norma legal.

Tal constatação nos leva ao entendimento de Roque Carazza¹⁸ no sentido de que

“no direito tributário, que é um direito de intervenção estatal, o comportamento das autoridades deve ajustar-se mais rigorosamente ao princípio da legalidade do que em outras áreas do Direito. Como consequência, o Fisco não pode, por decisão própria, isto é, sem base legal, prejudicar ou beneficiar os contribuintes. Pelo contrário, deve lançar e arrecadar os tributos na forma da lei. Do mesmo modo, salvo quando expressamente autorizado por ela, está proibido de renunciar aos créditos tributários ou de transacionar sobre os regularmente nascidos.”

III – ALGUMAS INOVAÇÕES NA RESOLUÇÃO DAS CONTROVERSAS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

III.1 - TRANSAÇÃO

A negociação dos créditos tributários sempre teve previsão no ordenamento jurídico. Basta lembrar que o art. 171 do Código Tributário Nacional dispõe: 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 consequente extinção de crédito tributário”.

A transação, derivada do latim *transactio* (ato de transigir) vem a ser o negócio jurídico através dos quais as partes fazem concessões recíprocas com o fim especial de dirimir conflitos.

¹⁶ TÔRRES, Heleno. Op. Cit. P. 113/114

¹⁷ CARAZZA, Roque. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 22.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006, p. 244.

O Código Tributário Nacional no seu art. 156, III, dentre os meios de extinção do crédito tributário, menciona a transação. Na seqüência, o art. 170¹⁹ transfere para a lei a possibilidade de transação entre a Administração e o contribuinte.

No sistema tributário italiano a transação é denominada “*accertamento conadhesionem*” e constitui, como já mencionado, na liquidação administrativa da dívida tributária mediante um acordo que é formalizado através de um ato subscrito e assinado pelo contribuinte e pelo superior hierárquico do órgão administrativo correspondente, com caráter irrevogável, salvo as exceções descritas em lei. Tal instituto pode ser utilizado para qualquer tipo de tributo, e pode ser da iniciativa tanto da Administração quanto do Administrado.

A transação tributária repousa as suas raízes no direito privado, pois o Código Civil de 1916 já previa em seu art. 1025 que as partes poderiam prevenir ou terminar um litígio mediante concessões mútuas. o âmbito do direito tributário a transação se justifica por força das inúmeras dificuldades encontradas para cobrança do crédito fiscal. Nesse aspecto o princípio da eficiência consagrado pela Constituição deve ser uma justificativa para introdução desse meio alternativo de resolução de controvérsias tributárias.

Como sabemos a constituição do crédito tributário se dá pelo lançamento. A transação, assim, só pode ter lugar após o lançamento e desde que o crédito seja duvidoso. Isto porque na transação não se renuncia ao crédito, mas à incerteza do seu recebimento.

Embora o art. 156, III, do Código Tributário Nacional contemple a transação como meio de extinção do crédito tributário a simples transação não extingue o crédito. Apenas após o cumprimento do acordo celebrado no termo transacional com o pagamento é que o crédito tributário será extinto.

Nos últimos anos tivemos a edição da Lei n. 13988/2020, que disciplinou a transação tributária dos débitos federais, que possibilita a extinção do crédito tributário, nos termos do art. 156, III, do CTN, mostrando-se uma ótima alternativa para solução de conflitos.

São três as modalidades de transação previstas na Lei n. 13988/2020:

- a transação na cobrança de créditos inscritos em dívida ativa da União, Autarquias e Fundações Públicas, que pode ser dar por adesão ou de forma individual, por iniciativa da Procuradoria ou do próprio devedor;

¹⁸ _____. _____. p. 261.

¹⁹ Art. 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.

- a transação por adesão no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica, aplicável a débitos relacionados a teses que estejam em discussão administrativa ou judicial. Essa modalidade pressupõe que as discussões não tenham tido um desfecho na jurisprudência desfavorável ao contribuinte e são definidas pelo Ministério da Economia, com a possibilidade de que sejam oferecidos descontos de até 50% do crédito tributário;
- a transação por adesão no contencioso tributário de pequeno valor, aplicável a débitos que não superem 60 salários-mínimos e que tenha como sujeito passivo pessoa natural, microempresa ou empresa de pequeno porte.

Na transação são oferecidos descontos de multa, juros e encargos legais, e a partir da classificação do devedor em categorias de A a D. Há ainda a possibilidade de utilizar também os créditos de IRPJ e CSLL decorrentes de prejuízo fiscal e base negativa até o limite de 70% do saldo devedor remanescente após eventuais descontos (condicionado à concordância das autoridades fiscal). Também foi concedida a possibilidade de utilização de precatório ou de direito creditório com sentença de valor transitada em julgado para amortização de dívida tributária principal, multa e juros, bem como a elevação do limite máximo de redução dos créditos de 50% para 65% e o aumento do prazo de quitação dos créditos de 84 para, no máximo, 120 meses.

III .2. NEGÓCIOS JURÍDICOS PROCESSUAIS

A Portaria PGFN nº 360, de 13 de junho de 2018, autoriza a realização de modalidades específicas de negócio jurídico processual pela Fazenda Pública Nacional.

O art. 38 da Portaria PGFN nº 33, de 08 de Fevereiro de 2018 (alterada pela Portaria PGFN nº 42, de 25 de Maio de 2018), traz orientação sobre o tema, a saber: “Art. 38. O Procurador da Fazenda Nacional poderá celebrar Negócio Jurídico Processual visando a recuperação dos débitos em tempo razoável ou obtenção de garantias em dinheiro, isoladamente ou em conjunto com bens idôneos a serem substituídos em prazo determinado, inclusive mediante penhora de faturamento, observado o procedimento disposto no regulamento expedido pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional”.

As modalidades de negócios jurídicos processuais estão disciplinadas em cinco artigos da Portaria PGFN n. 360 e são relacionadas ao calendário de atos processuais, ao cumprimento de decisões judiciais, à confecção ou conferência de cálculos, aos recursos (até

mesmo sobre desistência) e inclusão do crédito fiscal e do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS) em quadro geral de credores da União.

Dentre as vedações a esses negócios (art. 1º, parágrafo único), encontramos restrições a sua celebração, por exemplo, se houver necessidade de anuência de outro órgão e esta não for demonstrada, se houver previsão de penalidade pecuniária ou se implicar disposição de direito material pela União. A necessidade de obediência às regras do CPC é enfatizada, já que figura mais de uma vez (art. 1º, caput, e parágrafo único, inciso IV).

Há ainda a previsão de necessidade de autorização prévia pelo Procurador-Chefe de Defesa ou pelo Procurador-Chefe de Dívida Ativa de cada Procuradoria-Regional (O art. 2º, inciso I), regra que comporta exceções no caso de órgãos de Coordenação da PGFN que atuam perante Tribunais Superiores (parágrafo único). A homologação prévia pelo órgão jurisdicional competente é facultativa sempre que este não atuar como partícipe (inciso II).

Por fim a Portaria PGFN nº 360 prevê a compilação de todos os negócios jurídicos processuais realizados, para o fim de disponibilização em sua intranet.

CONCLUSÃO

No presente artigo apresentamos algumas importantes modalidades alternativas de solução de controvérsias no âmbito do direito tributário.

Procuramos comparar as experiências de países tão diferentes do Brasil como a Itália e os E.E.U.U. buscando uma aproximação na solução dos conflitos e tentando trazer para o nosso sistema

Concluimos que a Constituição tem declarações e princípios que impulsionam o sistema de resolução de controvérsias, seja através do princípio da eficiência, seja pela realização da justiça.

Precisamos compatibilizar um sistema em que Fisco e contribuinte possam andar lado a lado na realização do interesse público.

Devemos dar nova roupagem ao princípio da indisponibilidade do tributo para adequá-lo aos tempos atuais. Esta nova roupagem nada mais é do que a constatação de que indisponível é o direito. Poderíamos assim falar em legalidade do tributo e não em indisponibilidade do tributo. Esta legalidade, entretanto, não pode ignorar que a Administração deve negociar e esta negociação não é proibida em nosso ordenamento jurídico.

No momento atual entendemos que a transação tributária, como meio de resolução de controvérsias tributárias assume um papel importante na solução rápida das demandas, tendo em vista que analisa a situação de cada contribuinte, fazendo com que a sua capacidade de pagamento torne possível a celebração de transação que possibilite o cumprimento do acordo.

Enfim, não podemos esquecer que a simplificação fiscal se apresenta não apenas como um meio de resolução de conflitos, mas como garantia ao império da lei que traduza uma busca de igualdade de condições entre Estado e contribuinte. O alargamento das medidas alternativas simplificando os procedimentos fiscais para solução de conflitos em matéria tributária significará um instrumento garantidor da paz entre os homens, objetivo essencial na consolidação de um Estado Democrático de Direito.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 10.ed., São Paulo: Saraiva, 2004.

ASCENSÃO, José de Oliveira. **O Direito – Introdução e Teoria Geral – Uma Perspectiva Luso Brasileira**. Rio de Janeiro: Renovar, 1994, p. 179/180.

ATALIBA, Geraldo. Princípios Constitucionais em Matéria Tributária. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 46, out/nov 1988

ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. 2.ed. São Paulo. Malheiros: 1998.

AYOUB, Luiz Roberto. **Arbitragem: o acesso à Justiça e a efetividade do processo** – uma nova proposta. Rio de Janeiro: Lumes Júris editora, 2005.

BASSO, Maristela. Soluções de controvérsias no Mercosul: reflexões sobre o sistema permanente. **Estudos Jurídicos**, v. 28, n. 72, 25-33, jan./abr., 1995.

CARAZZA, Roque. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 22.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

CARREIRA ALVIM, José Eduardo. Tratado geral de arbitragem. Belo Horizonte: Mandamentos, 2000.

CAVALCANTE, Denise Lucena. **Execução Fiscal Administrativa e Devido Processo Legal**, in Revista do Curso de Mestrado da UFC, Vol. 26, Fortaleza-Ce: Edições Universidade Federal do Ceará, Jan-Jun, 2007, p. 48/55

COSTA-CÔRRES, André L. Pesquisas Tributárias – Nova Série 12. Princípio da eficiência em matéria tributária. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. 2006, p. 53

DA SILVA, José Afonso. **Comentário contextual à Constituição**. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 337.

GARCEZ, José Maria Rossani. **Reflexões sobre arbitragem: in memoriam** do desembargador Cláudio Viana de Lima. São Paulo, LTr, 2002.

EL HAYEK, Samir. **O Significado Versículos do Alcorão Sagrado com comentários**. 11. ed. São Paulo: Marsa M Editora Jornalística Ltda, 1984.

FERNANDES, Edison Carlos. **Paz tributária entre as nações**. São Paulo, MP Editora, 2006.

FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no Direito Tributário**. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2005.

GABARDO, Emerson. **Princípio constitucional da eficiência administrativa**: São Paulo. Dialética, 2002.

GUSTIN, Miracy Barbosa de Sousa; DIAS, Maria Tereza Fonseca. **(Re)pensando a pesquisa jurídica: teoria e prática**. Belo Horizonte: Del Rey, 2002.

GRUPENMARCHER, Betina Treiger. **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. Coord. Valdir Amaral Rocha. São Paulo: Dialética, 2005.

GUTÉRREZ, Fabio Londoño. **Procedimientos Alternativos de Prevención y Resolución de Conflictos Tributarios: Propuestas para Colombia**. Salamanca: Fundación para el Desarrollo Integral del Valle del Cauca, 2006.

LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia do trabalho científico: procedimentos básicos, pesquisa bibliográfica, projeto e relatório, publicações e trabalhos científicos**. 3. ed., São Paulo: Atlas: 1990.

LAPATZA, J. J. Ferreiro. **La Justicia Tributaria en España**. Madri: Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, 2005.

_____, Arbitrage sobre relaciones tributarias. In: Convención y arbitraje em el Derecho Tributário, Marcial Pons Editora, p. 263.

MACHADO, Hugo de Brito. Pesquisas Tributarias – Nova Série 12. Princípio da eficiência em matéria tributária. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. 2006, p. 53,

MARTINS, Ives Gandra da Silva, MARTINS, Rogério Gandra & ELALI, André (org.). **Medida Cautelar Fiscal**. São Paulo: MP Editora, 2006.

_____. (Coord.). **Princípios da Eficiência em matéria tributária**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2006.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 1998.

- MELLO, José Eduardo Soares. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2003.
- MODESTO, Paulo. Notas para um debate sobre o princípio da Eficiência. **Revista Interesse Público**, Ano 2, nº 7, julho/setembro de 2000, São Paulo: Ed. Notadez, 2000, p. 65-75
- MUZZI FILHO, Carlos Victor. A vontade do contribuinte no Direito Tributário (existem ‘contRAtos fiscais’?), *Revista Jurídica da Procuradoria da Fazenda Estadual*, n. 48/50, p. 11-32, out./jun., 2002/2003.
- NABAIS, José Casalta, *Boletim da Faculdade de Direito, Contratos Fiscais*, Coimbra: Coimbra Editora, 1994.
- NOVOA, Cesar Garcia. Mecanismos Alternativos para a resolução de controvérsias tributárias. Sua introdução no direito espanhol. Texto de comunicação apresentado ao seminário Mecanismi alternativi per a soluzione delle controversie in matéria tributária, organizado pela Scuola dei Specializzazione in Diritto e economia delle Comunita europee Jean Monet, em Caserta (Nápoles), no dia 09 de setembro de 2002, sob a direção do professor Gaetano Liccardo.
- PISARIK, Gabriel Elorriaga (org.) **Convención y Arbitrage en el Derecho Tributário**. Madrid: Marcial Pons, 2004
- PRUDENTE, Antonio Souza, SZKLAROWSKY, Leon Fredja. Execução Administrativa da Fazenda Pública. **Revista dos Procuradores da Fazenda Nacional**, Ano 3/4, Brasília: Editora Consulex, 1999/2000.
- ROSEMBUJ, Túlio. **La Transacción Tributária**. Barcelona: Atelier, 2004
- SALDANHA, Nelson. **O Jardim e a praça**: ensaio sobre o lado privado e o lado público da vida social. Porto Alegre: Fabris Editora, 1986, p. 15
- SERRANO, Mara Luisa González-Cuéllar. **Los Procedimientos Tributários: Su Terminación Transaccional**. Barcelona: Colex, 1997.
- SPONVILLE, André Comte, *Pequeno Tratado das Grandes Virtudes*, São Paulo: Ed. Martins Fontes, 1999, p. 34.
- TORRES, Heleno Taveira. Transação, Arbitragem e Conciliação Judicial como Medidas Alternativas para Resolução de Conflitos entre Administração e Contribuintes – Simplificação de Eficiência Administrativa. **Revista Fórum de Direito Tributário**. Belo Horizonte: Fórum, Mar/Abr 2003, p. 91-126.