

DESAFIOS CONTEMPORÂNEOS DA AUTOCOMPOSIÇÃO DE CONFLITOS TRIBUTÁRIOS E O NOVO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL BRASILEIRO

Luiz Mathias Rocha Brandão

Procurador da Fazenda Nacional. Lotado na PRFN5 - Recife.

Bacharel em direito pela Universidade Estadual da Paraíba.

Especialista em Direito Processual Civil.

Especialista em Direito Constitucional.

Mestre em Direito Público pela Universidade de Sevilha-Espanha.

Doutorando pela Universidade de Sevilha - Espanha.

RESUMO

No presente trabalho, foi abordada, a partir de uma perspectiva crítica e de direito comparado, a compatibilidade do instituto da transação tributária com os princípios constitucionais da legalidade e da inafastabilidade da prestação jurisdicional. As inovações processuais trazidas pelo novo Código de Processo Civil brasileiro devem ser acompanhadas por uma evolução legislativa compatível na seara tributária. Urge o aprimoramento doutrinário e legislativo dos instrumentos que ampliem a participação cooperativa dos cidadãos nos atos discricionários a serem adotados pela administração tributária, sendo inegável que os princípios da legalidade e da inafastabilidade da prestação jurisdicional darão os matizes necessários para a concretização da justiça fiscal.

PALAVRAS-CHAVE: Transação tributária. Discricionariedade Compartilhada. Inafastabilidade da prestação jurisdicional. Legalidade. Eficiência da Administração.

RESUMEN

Tratamos desde una perspectiva crítica y de derecho comparado, la compatibilidad de la transacción tributaria con los principios constitucionales de la legalidad y de reserva de la jurisdicción. Los novedosos avances de la ley de enjuiciamiento civil brasileña deben ser añadidas a una evolución compatible en la legislación tributaria. Urge el aprimoramiento doctrinal e legislativo de los instrumentos que amplien la participación cooperativa del ciudadano en los actos descriptivos de la administración fiscal, siendo innegable que los principios anteriormente mencionados darán los matices necesarios a la concreción de la justicia fiscal.

PALABRAS-CLAVE: Transacción tributaria. Descripcionalidad compartida. Reserva de la jurisdicción. Legalidad. Eficiencia de la Administración.

1. INTRODUÇÃO

O positivismo jurídico, utilizado sem um respaldo das mudanças sociais, pode gerar graves distorções entre os princípios gerais do direito e os interesses públicos que necessitam de tutela. Muitas vezes, a busca cega pela obtenção dos objetivos inerentes ao direito positivo – como a arrecadação tributária, pode fazer com que sejam esquecidas as finalidades essenciais do direito para a sociedade: a diminuição da conflitividade (pacificação social).

O próprio sentido de justiça fiscal perde seu efeito prático em muitos casos em que a lei tributária dita soluções genéricas para conflitos fiscais cada vez mais específicos, onde é nula a previsibilidade de tratamento cartesiano por parte do legislador.

No Brasil, a necessidade de uma reforma legislativa no sistema tributário é, cada dia, mais urgente (BRASIL, 2008).¹ De fato, nossa estrutura tributária é complexa, com muitos tributos que incidem sobre a mesma hipótese de incidência. O problema é especialmente relevante no que tange aos tributos indiretos sobre bens e serviços. Enquanto a maior parte dos países possuem um ou dois tributos indiretos, no Brasil temos seis, com uma normativa muito diversificada e que está em constante atualização. Deste modo, não é difícil perceber que tal sistema tributário implica não apenas altos custos financeiros e burocráticos (tempo) para as empresas e consumidores, mas também contribui com o incremento do nível de conflitividade (contencioso com o Fisco).

É bem verdade que uma das funções essenciais do Estado de Direito consiste em fornecer uma prestação jurisdicional acessível e que tenha como norte a tutela dos direitos e garantias dos cidadãos. Ao Poder Judicial foi delegada a responsabilidade de, com agilidade, tornar efetiva a norma quando surgem os conflitos de interesses entre as partes. Entretanto, as práticas diárias nos tribunais demonstram as evidentes limitações do sistema judiciário.

A lentidão dos processos judiciais e as insatisfações dos contribuintes que têm suas demandas eternizadas refletem o atual quadro de absoluta ineficiência dos mecanismos tradicionais de resolução de conflitos de natureza tributária. De fato, a indefinição de um tempo razoável para a duração dos processos judiciais e a imprevisibilidade relativa ao mérito das decisões definitivas a serem adotadas geram um sentimento de insegurança jurídica e elevados custos para todos os atores que participam da relação processual.

1 “Somente na esfera federal são quatro tributos e três regimes tributários diferentes. O ICMS, de competência estadual, apresenta 27 diferentes legislações, com enorme variedade de alíquotas e critérios de apuração. No caso de apuração do lucro das empresas, há dois tributos distintos: o imposto de renda (IR) e a contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL).”

No Brasil, por exemplo, o sistema de execução judicial do crédito tributário enfrenta grave crise de ineficiência. Segundo a exposição de motivos do projeto de lei n. 5082/2009 (que pretende regulamentar as transações tributárias no âmbito federal) a execução dos créditos tributários tem uma duração média de 16 (dezesseis) anos, considerando o conjunto dos procedimentos administrativos e judiciais.

É interessante notar, ainda, que o problema da ineficiência da prestação jurisdicional não está apenas vinculado ao ritmo dos trabalhos desenvolvidos pelo judiciário. De fato, o conceito de eficiência inclui também a consecução de um resultado satisfatório, ou seja, a obtenção da máxima satisfação dos interessados, da forma menos onerosa possível.

Desse modo, não é difícil concluir que, em meio a esse contexto de ineficiência evidenciados em todos os âmbitos de atuação do Estado (administrativo, legislativo e judicial), os modelos tradicionais de resolução de conflitos tributários necessitam ser repensados, dando-se margem para a introdução de técnicas de resolução que venham a somar esforços na luta pela diminuição da conflitividade.

Conforme veremos, o novo Código de Processo Civil (nCPC) brasileiro representa uma boa abertura da legislação adjetiva para que a autocomposição seja efetivamente realizada, sempre se tomando como norte o oferecimento de um maior número possível de instrumentos que viabilizem a participação das partes no processo de construção da solução mais justa para a resolução dos conflitos jurídicos.

Nesse contexto, é válido perceber que, em se tratando de conflitos de natureza tributária, a disponibilidade de direitos e deveres deve passar necessariamente pela análise dos princípios constitucionais da legalidade e da inafastabilidade da prestação jurisdicional. Todavia, para melhor entender a abordagem que se dará a tais princípios constitucionais, não poderíamos deixar de examinar preliminarmente a importância da gestão participativa do interesse público fiscal.

Com o aprimoramento do Estado Democrático de Direito deixou de ser admissível uma compreensão da atividade tributária distanciada do significado essencial do interesse público fiscal. Em realidade, o interesse público atribuído pela lei de forma vinculada à Administração Tributária deve se manter umbilicalmente vinculado à matriz dos interesses sociais dos contribuintes, de modo que a responsabilidade e o dever de cooperação na atividade tributária devem ser compartilhados por todos.

Nessa ordem de ideias, assim afirma Rosembuj (2000):

O interesse fiscal não é encargo exclusivo da Administração. A Constituição consente a participação do particular, não apenas em termos instrumentais com referência à função administrativa, mas, e fundamentalmente, em associação ao interesse público atribuído pela lei. Não pode ser de outro modo: ambos, cidadão e Administração, estão comprometidos, na mesma intensidade, com o regular e ordinário andamento da contribuição ao gasto público; o que, obviamente, é fonte de legitimação de seu direito ou expectativa de participação na atividade tributária, seja nos procedimentos em curso, seja nos atos decorrentes de tais procedimentos.

Os fundamentos de um Estado Democrático de Direito nos remetem a uma ideia de Poder do Estado que se legitima segundo a vontade manifestada pelos cidadãos, de modo que o dever de pagar tributos sempre deve refletir uma dupla face de direitos dos contribuintes: direito de transparência na contraprestação (certeza da correta destinação dos tributos) e direito de participação nos procedimentos inerentes à arrecadação tributária (participação nos lançamentos tributários e participação nas execuções de dívidas não pagas, por exemplo).

A autoridade (poder de polícia) inerente à fiscalização tributária, tem sua fonte de legitimação nas leis e na Constituição Federal. Esse poder de império não deve servir para desvirtuar sua própria finalidade. Sua essência está nos direitos dos cidadãos, é dizer, sua razão de existir decorre do fato de que a atividade tributária deve ser cumprida de forma adequada, inclusive com a punição daqueles que ousarem burlar o espírito colaborativo de financiamento estatal idealizado pela sociedade e normatizado na Constituição Federal.

Todavia, é válido ressaltar que a adoção não excepcional dessa “autoridade punitiva” dos agentes da Administração não raramente tem, como consequência, o enfraquecimento dos direitos de transparência e de participação na gestão do interesse público fiscal.

A compatibilização entre os interesses privados dos contribuintes e do Estado-Administração nunca poderá ser concretamente plausível quando o ponto de partida das relações tributárias sempre for a ideia de imposição unilateral da supremacia do poder do Estado. Assim, não é possível subsanar efetivamente os conflitos tributários sem ter, como elemento norteador, o verdadeiro conteúdo do interesse público ao qual está vinculada toda a tributação: o interesse público fiscal.

Atualmente, entretanto, a gestão tributária segue tendo, como parâmetro, a concepção imperativa da tributação, onde não há espaço para a comunhão de interesses ou para a adoção de soluções criativas que visem à manutenção voluntária e sadia do sistema de captação de recursos tributários.

Em realidade, o interesse particular e o interesse patrimonial da Administração não pode ser confundido com o interesse público fiscal, o qual é inerente à atividade tributária e representa as finalidades e necessidades públicas previamente estabelecidas pelos cidadãos através de seus representantes eleitos. Não se deve confundir os direitos patrimoniais pertencentes a uma determinada pessoa jurídica de direito público, relativos aos bens públicos que estão no seu âmbito de propriedade, com o direito/dever que tais entidades possuem na gestão e destinação dos tributos.

Tanto a tributação quanto seu produto (valores financeiros da arrecadação) merecem um tratamento cooperativo, onde não apenas o Estado mas também os próprios contribuintes devem assumir o protagonismo e a responsabilidade de suas atuações, sempre com o objetivo de manter equilibrado o sistema tributário nacional.

Ademais, a participação dos contribuintes deve ser operacionalizada atendendo-se ao princípio de igualdade de tratamento, de modo que devem ser evitadas as concessões de privilégios fiscais cujas razões de distinção se encontrem desconectadas com a realidade dos fatos sociais e são totalmente incompatíveis com a capacidade financeira e a legitimidade do Estado – Administração de fazer, unilateralmente, desonerações fiscais.

A gestão participativa do interesse público fiscal não pode ser entendida como uma renúncia fiscal ou a abdicação poder (autoridade) fiscal do Estado-Administração. Essa gestão compartilhada deve partir da premissa segundo a qual o produto da atividade tributária, os tributos, são bens tutelados pelo Estado-Administração e pelos contribuintes, mas que não lhes pertencem; são bens de domínio público cuja arrecadação e destinação devem incorporar, necessariamente, os conceitos de participação e transparência, sendo compartilhado igualmente o dever de fiscalização.

É preciso parar um pouco para refletir: qual é a finalidade da tributação? Todos somos capazes de afirmar imediatamente, em resposta, que a tributação está orientada à manutenção e execução das funções do Estado. Portanto, no contexto de um Estado Democrático de Direito, a finalidade essencial da tributação tem relação direta com a própria sobrevivência do Estado.

O Estado existe para que todos os cidadãos tenham uma convivência harmônica, com igualdade de direitos e deveres, com o atendimento das necessidades sociais. Assim, a mesma importância dada à participação cooperativa

dos cidadãos na atuação administrativa geral do Estado também deve estar inserida no contexto da atividade administrativa específica da tributação. Crer que a criatura (Estado), através de seus agentes públicos, pode manter uma postura excludente dos mecanismos de participação social na resolução dos conflitos de natureza tributária significa retroceder aos tempos despóticos.

Desse modo, é correto afirmar que toda atividade administrativa tributária constitui poder/dever dos cidadãos em cooperação com o Estado – Administração.

3. O NOVO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL E OS DESAFIOS CONTEMPORÂNEOS PARA A AUTOCOMPOSIÇÃO DE CONFLITOS TRIBUTÁRIOS

O Código de Processo Civil brasileiro de 2015 inovou no nosso ordenamento jurídico ao introduzir de forma ostensiva ao longo de seu texto normativo vários dispositivos que refletem a importância da pacificação dos conflitos através de técnicas alternativas de composição. Como dissemos, tais inovações representam uma boa abertura da legislação adjetiva para que a autocomposição seja efetivamente realizada, sempre se tomando como norte o oferecimento de um maior número possível de instrumentos que viabilizem a participação das partes no processo de construção da solução mais justa para a resolução dos conflitos jurídicos.

Especificamente em se tratando de conflitos de natureza tributária, a disponibilidade de direitos e deveres deve passar pela análise dos princípios constitucionais da inafastabilidade da prestação jurisdicional e da estrita legalidade.

A Constituição Federal brasileira de 1988, em seu art. 5º, inciso XXXV, afirma expressamente que a lei “não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”. O princípio da inafastabilidade da prestação jurisdicional constitui uma inviolável garantia constitucional dos cidadãos. Todavia, é interessante perceber que a introdução de técnicas não jurisdicionais para a resolução de conflitos não são uma “alternativa” à jurisdição, posto que a atividade jurisdicional deve sempre ser preservada.

Em realidade, antes e durante a resolução dos conflitos, todos os métodos de composição (heterocomposição e autocomposição) devem ser tratados como meios complementários entre si mesmos, ainda que a estabilidade das relações jurídicas e o princípio da segurança jurídica exijam a aplicação de certo grau de imutabilidade das decisões e acordos concretizados.

Não foi por acaso que já no artigo 3º do nCPC o legislador, após fazer expressa referência ao princípio constitucional da inafastabilidade da prestação jurisdicional (art. 5º, XXXV da CF/88), invocou a necessidade de se estimular outras formas de resolução dos conflitos, formas alternativas de heterocomposição (a exemplo da arbitragem) e técnicas autocompositivas (como é o caso da mediação e da transação).

Art. 3º Não se excluirá da apreciação jurisdicional ameaça ou lesão a direito.

§ 1º É permitida a arbitragem, na forma da lei.

§ 2º O Estado promoverá, sempre que possível, a solução consensual dos conflitos.

§ 3º A conciliação, a mediação e outros métodos de solução consensual de conflitos deverão ser estimulados por juízes, advogados, defensores públicos e membros do Ministério Público, inclusive no curso do processo judicial.

O estímulo aos variados métodos de resolução de conflitos não se resumiu às hipóteses que buscam a solução de conflitos de forma extraprocessual. De fato, o legislador processual fez questão de mencionar que as técnicas alternativas são bem vindas inclusive no curso do processo judicial. Esse incentivo à autocomposição não é apenas uma norma de natureza programática do nCPC, representa, em verdade, um norteador que incide do início ao fim dos processos e procedimentos ali disciplinados, permitindo a redução de processos judiciais e a resolução mais rápida das demandas, com a colaboração efetiva das partes.

Em verdade, a transação tributária deve ser encarada como uma técnica complementar (subsidiária ou suplementar) de resolução de conflitos, não um método ordinário ou obrigatório, de modo que, em certas situações previamente estipuladas pela lei, seja possível escolher o melhor e mais ágio caminho para a solução ou prevenção do conflito.

Assim, não existe nenhuma incompatibilidade entre o princípio da inafastabilidade da jurisdição e a prática das transações, sendo inclusive possível inserir tais técnicas ao longo do curso dos processos judiciais, com a concretização de acordos incidentais.

Ao contrário de afrontada, a reserva da jurisdição é reforçada com a adoção de novos modelos de resolução dos conflitos. De fato, o Judiciário passa a intervir quando efetivamente seja necessária a sua intervenção, ganhando-se em agilidade e efetividade (máxima satisfação das partes com o mínimo de custo e em tempo razoável). Além disso, todos os atos administrativos que resultem na concretização de transações não estão inteiramente livres do controle externo a ser exercido pelo próprio Poder Judiciário.

Relativamente ao controle judicial da discricionariedade administrativa, não existem dúvidas de que o Poder Judiciário pode ser chamado a intervir nos casos de afronta às garantias constitucionais dos cidadãos (ilegalidades) e, ademais disso, nas hipóteses em que a aparente legalidade esconder a ineficiência do ato administrativo, quando a judicialização será focada na perspectiva do princípio da proporcionalidade, segundo os diferentes níveis de eficiência administrativa esperado em cada caso concreto.

De fato, até mesmo os atos administrativos discricionários estão condicionados pela lei à consecução da finalidade prevista pelo legislador, refletindo exatamente o interesse público ao qual deve atender. Ademais, tais atos discricionários somente podem ser praticados por agentes competentes e idôneos e através de procedimentos previamente estabelecidos, onde seja verdadeiramente possível exercitar a transparência das escolhas administrativas.

Entretanto, não podemos nos esquecer que, relativamente aos tributos federais e aos créditos tributários inscritos em dívida ativa da União, a legislação federal ainda apresenta uma certa timidez quando o assunto é autorizar a concreta realização de acordos e transações.

De fato, o art. 38, inciso I da Lei n. 13.140, de 26 de junho de 2015, que disciplina hipóteses de mediação e autocomposição de conflitos no âmbito da administração pública, expressamente inibiu a aplicação das inovações ali tratadas aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e aos créditos inscritos em dívida ativa da União. Outra restrição normativa também pode ser encontrada no parágrafo único do art. 1º-A da atual redação da Lei n. 9.469 de 10 de julho de 1997, senão vejamos:

Art. 1º-A. O Advogado-Geral da União poderá dispensar a inscrição de crédito, autorizar o não ajuizamento de ações e a não-interposição de recursos, assim como o requerimento de extinção das ações em curso ou de desistência dos respectivos recursos judiciais, para cobrança de créditos da União e das autarquias e fundações públicas federais, observados os critérios de custos de administração e cobrança. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica à Dívida Ativa da União e aos processos em que a União seja autora, ré, assistente ou oponente cuja representação judicial seja atribuída à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

O atual cenário legislativo, portanto, parece pouco receptivo ao incremento de novas técnicas de resolução de conflitos na seara da tributação brasileira. Todavia, o projeto de lei n. 5.082/2009, que trata da transação tributária, pode ser uma luz de sintonia com os avanços processuais propostos pelo novo Código de Processo Civil Brasileiro.

Em verdade, o tema da transação tributária merece mesmo ser tratado em legislação específica, apartada das demais hipóteses em que seja possível realizar a autocomposição de conflitos dos particulares com a Administração Pública. A indisponibilidade tributária deve ser equalizada de forma rígida com os princípios da legalidade e da inafastabilidade da prestação jurisdicional.

A indisponibilidade das imposições tributárias (obrigações tributárias) e do produto da arrecadação (créditos tributários) tem relação direta com dois fatores: a) o dever de obediência estrita ao princípio da legalidade; b) os limites da discricionariedade atribuída aos atos administrativos inerentes à tributação.

Em uma rápida apreciação, o intérprete do direito tributário está condicionado a pensar que a indisponibilidade nesse âmbito do direito tem força absoluta e inderrogável, pois é comum partir da premissa de que a vinculação da atividade administrativa deriva da legalidade da obrigação tributária a todos imposta.

Estrada (2006) escreveu sobre o dever irrestrito da obediência das imposições legais:

[...] estaríamos diante de uma proibição de disposição sobre o resultado da obrigação principal, isto é, estaríamos ante um direito adquirido e certo, dado que este nasceu e foi liquidado em consonância ao disposto no ordenamento; em definitiva, o crédito tributário. (Tradução nossa).

Todavia, na Espanha, o artigo 18 da Ley General Tributaria adverte expressamente que “o crédito é indisponível, salvo quando a lei estabelecer de outro modo”.

De fato, outra não pode ser a conclusão senão a de que, ainda que se deva toda reverência aos ditames legais, a própria lei, amparada por princípios constitucionais, pode disciplinar as hipóteses em que a regra geral da indisponibilidade tributária deva ser compatibilizada com novos mecanismos de resolução de conflitos tributários, tais como a transação. Em outras palavras, a indisponibilidade tributária não impede, respeitados os princípios constitucionais (legalidade, igualdade, moralidade, publicidade, eficiência e razoabilidade), a Administração de submeter-se a uma transação tributária, senão que unicamente exige que seja o legislador quem defina, com suficiente precisão, as hipóteses e o alcance deste mecanismo de resolução. Conforme afirmou Serrano Anton (1998), “no existe un principio en Derecho Tributario que prohíba el uso de las técnicas convencionales.”

No ordenamento jurídico brasileiro há, tampouco, disposições legais que impessem, de forma categórica, a realização das transações tributárias, sendo perfeitamente possível que a lei disponha sobre os termos e os limites razoáveis para o estabelecimento de acordos neste âmbito do direito, sempre observando o interesse público fiscal e a igualdade de tratamento entre as partes, já que não se podem gerar privilégios e desigualdades sob pena de serem infringidos os princípios constitucionais.

Conforme determinam os arts. 171 e 172 do Código Tributário Nacional (CTN)², a lei pode perfeitamente autorizar tanto as transações quanto as remissões tributárias, desde que sejam respeitadas as condições que ela própria estabeleça e, obviamente, desde que sejam respeitados os parâmetros constitucionais.

2 Art. 171. A lei pode facultar, nas condições que estabeleçam, 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.

Art. 172. A lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo: I – à situação econômica do sujeito passivo; II – ao erro ou ignorância excusáveis do sujeito passivo, quanto a matéria de fato; III – à diminuta importância do crédito tributário; IV – a considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso; V – a condições peculiares a determinada região do território da entidade tributante. Parágrafo único. O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155.

A partir da interpretação sistemática da norma geral do art. 171 do CTN, é possível afirmar que os entes políticos (União, Estados, Municípios e Distrito Federal) poderão, no exercício de suas respectivas competências legislativas, instituir leis específicas acerca das hipóteses de transações tributárias de seus respectivos tributos.

Assim, teoricamente, o método transacional no ordenamento jurídico brasileiro não é considerado uma via obrigatória, senão uma opção para solucionar os litígios, sempre que se reúnam as condições e requisitos previamente estipulados pela lei.

Sobre a necessidade de lei específica, a jurisprudência brasileira já enfrentou o tema. De acordo com a decisão do então Ministro do Superior Tribunal de Justiça, Min. Luiz Fux

O instituto da transação tributária, assim como a compensação e a remissão (artigo 156, do CTN), submete-se ao subprincípio da reserva da lei tributária (art. 97 do CTN), consectário do princípio da legalidade, que decorre do valor supraconstitucional da segurança jurídica. (BRASIL, 2008)

Desse modo, é possível afirmar que, além de ser legalmente permitida, a transação tributária no Brasil é positivamente acolhida pela jurisprudência dos Tribunais.

Uma das críticas doutrinárias feitas à mencionada normativa consiste no fato de que, com relação aos efeitos das transações tributárias, ainda que referido instituto tenha sido inserido no capítulo do CTN referente às modalidades de extinção do crédito tributário (art. 156, II del CTN), a extinção do crédito tributário constitui apenas uma das várias consequências possíveis do acordo a ser estabelecido entre as partes e sob a regência da lei.

De fato, a transação não pode ter, como objetivo principal, a extinção do crédito tributário, já que a sua finalidade essencial é mais ampla, ou seja, a extinção do conflito de interesses envolvidos. Assim, o que promove a extinção do crédito tributário é o pagamento ou a remissão eventualmente resultante do acordo, o que, por sua vez tem, como consequência, o desaparecimento dos latentes direitos subjetivos e seus respectivos deveres prestacionais.

Os atos administrativos vinculados estão submetidos aos prazos de caducidade e prescrição, como corolário da segurança jurídica e da não eternização das demandas. A caducidade e a prescrição em matéria tributária são provas vivas de que a indisponibilidade dos créditos tributários não é absoluta.

Do mesmo modo, o princípio da segurança jurídica oferece a fundamentação necessária para que sejam adotados atos administrativos discricionários nas hipóteses em que a lei identificar necessário esse tipo de abertura normativa. Esses atos administrativos discricionários possuem natureza dispositiva e existem justamente para que, em hipóteses previamente definidas pela lei, as incertezas fáticas e suas imprevisíveis consequências jurídicas possam ser supridas pela escolha discricionária do agente público, o qual, mais do que o legislador, tem melhores condições de oferecer a máxima proteção ao interesse público fiscal em jogo.

O que é verdadeiramente indisponível é o dever de eficiência na atuação da administração tributária. A normatização e o desenvolvimento de uma eficiente atividade tributária não é uma opção do legislador, mas uma exigência inerente a todo o sistema tributário que pretende ser justo e igualitário.

Na Itália, a polêmica sobre a natureza contratual do instituto do “concordato tributario” nos remete à discussão sobre a disponibilidade da autoridade tributária vinculada no momento do lançamento tributário. A evolução da doutrina italiana reflete a tendência de se conceituar o mencionado “concordato tributario” como um autêntico contrato de natureza pública, que se introduz no procedimento de imposição tributária e que está orientado a solucionar, de forma mais eficiente, as divergências relativas ao valor e à natureza jurídica das hipóteses de incidências e das bases de cálculo, através de uma determinação consensual.

Em certas situações previamente determinadas pela lei, nas hipóteses em que o conflito tributário não se restrinja unicamente à falta de pagamento de tributos, por exemplo, é perfeitamente possível vislumbrar uma abertura para que as lacunas normativas sejam preenchidas com a participação mais ativa dos contribuintes e agentes públicos nos atos administrativos discricionários que visem à solução do conflito.

Todavia, a permissibilidade legislativa não se apresenta como um dos maiores obstáculos para as práticas das transações tributárias. Para a concretização desse novo modelo de resolução de conflitos, os maiores desafios estão inseridos nos ordenamentos jurídicos hoje vigentes em diversos países. De fato, será mais difícil adaptar a consciência dos cidadãos, os usos e práticas dos agentes públicos e consolidar o papel do legislador no processo de adoção de novos parâmetros de atuação na atividade tributária do Estado.

Na Alemanha, existe uma cultura do acordo semelhante a que é praticada nos Estados Unidos da América. Ainda que o fomento de tais práticas transacionais não estejam previstas em leis específicas, a existência dessa

predisposição natural dos cidadãos em muito contribui para o sucesso das transações preliminares feitas na tributação desses Países, atuando como um elemento essencial nas relações entre a Administração Tributária e os contribuintes.

Portanto, permitir que a *res dubia* possa ser sanada de forma consensual antes ou depois do lançamento tributário não se resume a um simples ato de disponibilidade de direitos. Numa transação tributária, não há propriamente uma concessão/assunção recíproca de direitos/deveres entre as partes, mas uma coparticipação no processo de aplicação do direito tributário. A existência de dúvida quanto à efetiva justiça na aplicação da norma por si só já rechaça toda e qualquer ideia de renúncia de direitos, já que não se pode renunciar a um direito desprovido de liquidez e certeza quanto à sua própria existência.

Ademais, convém afirmar que, no processo de concreção do direito a ser aplicado, a Administração Tributária apenas poderá valer-se da discricionariedade nas hipóteses fáticas em que se operem incertezas jurídicas que fatalmente resultarão na lentidão do processo de arrecadação de receitas tributárias e quando forem evidenciados riscos de violação aos direitos dos contribuintes.

4 CONCLUSÕES

Considerando o atual panorama de crescente conflitividade no âmbito das lides tributárias, as funções administrativa, legislativa e judicial, antes concebidas para serem monopólios intangíveis do Estado, refletem cada dia mais sinais de esgotamento e clara ineficiência. Ademais, a própria ineficiência do aparato Estatal atua como agente causador de mais conflitos e insatisfações, evidenciando a insuficiência dos tradicionais mecanismos de resolução de conflitos.

O incremento do número de conflitos tributários tem relação direta com a incapacidade do Estado de ser eficiente na gestão dos múltiplos interesses postos em jogo nas relações tributárias. Uma gestão tributária eficiente deve passar necessariamente pela adoção de novos mecanismos de resolução de conflitos, mecanismos que sejam capazes de convergir em uma única direção à consecução do interesse público fiscal.

Ainda que o nCPC tenha refletido com exatidão a importância do incremento de novas formas de resolução de conflitos, a prevenção e a pacificação dos conflitos de natureza tributária através do instituto da transação ainda não encontra regulamentação suficiente no ordenamento jurídico brasileiro, sendo imprescindível a confecção de um instrumento normativo que não

apenas autorize a prática de acordos judiciais e extrajudiciais, como também que especifique de forma detalhada as hipóteses em que tais transações seriam convenientes.

Os fundamentos de um Estado Democrático de Direito nos remetem a uma ideia de Poder do Estado que se legitima segundo a vontade manifestada pelos cidadãos, de modo que o dever de pagar tributos sempre deve refletir uma dupla face de direitos dos contribuintes: direito de transparência na contraprestação (certeza da correta destinação dos tributos) e direito de participação nos procedimentos inerentes à arrecadação tributária. Portanto, a ideia de uma *gestão compatibilizada* da atividade tributária vai muito além de uma concepção minimalista baseada na renúncia/assunção de direitos/deveres patrimoniais.

A transação tributária deve ter, como pressuposto, a existência de conflitos de interesses originados da própria complexidade do sistema tributário, onde são constatadas situações de insegurança jurídica que podem violar, por si mesmas, direitos das partes envolvidas na relação tributária.

Ainda que a prestação jurisdicional sempre seja a principal via para a resolução dos conflitos tributários, por tratar-se de um direito fundamental, em muitos casos que podem ser disciplinados pela norma infra-constitucional os interesses das partes (Estado e contribuintes) podem ser compatibilizados através de técnicas não jurisdicionais de resolução de conflitos. A transação em matéria tributária constitui um procedimento complementar ao processo judicial tradicional, na medida em que visa a estabilizar as relações e os interesses públicos e privados postos em jogo.

Assim, permitir que as hipóteses de incerteza na aplicação da norma tributária possam ser supridas de forma consensual antes ou depois do lançamento tributário não se resume a um simples ato de disponibilidade de direitos/deveres. Numa transação tributária não há propriamente uma concessão/assunção recíproca de direitos/deveres entre as partes, mas uma coparticipação no processo de aplicação do direito tributário em si mesmo. O Estado precisa se reinventar e o contribuinte deve introjetar seu papel como autor dessa transformação.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, André Martins. Transação em matéria tributária – marco legal ou marco civilizatório? **In:** SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. Transação e arbitragem no âmbito tributário. Belo Horizonte: Ed. Forum, 2008. Pág. 366.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Cartilha sobre Reforma Tributária**. 28 de fevereiro de 2008. Brasília-DF:

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma. **Recurso Especial nº. 929.121/MT**. Relator: Ministro LUIZ FUX. Julgado em: 11 dez. 2007. DJ de 29 mai. 2008.

CAMPOS, D. L. O Sistema Tributário no Estado dos Cidadãos. Coimbra: Almedina, 2006.

CARVALHO, P. B. Direito tributário, linguagem e método. 2. Ed. São Paulo: Noeses, 2008. Pág. 272.

CARVALHO, R. M. Transação tributária, arbitragem e outras formas convencionadas de soluciones de lides tributárias. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2008. Págs. 35 e 99.

COÊLHO, S. C. N. Curso de Direito Tributário. 9. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007. Pág. 628.

DÁCOMO, N. N. Direito tributario participativo: transação e arbitragem administrativas da obrigação tributária. São Paulo: Quartier Latin, 2009. Pág. 197.

DEL PERCIO, E. La condición social. Poder, consumo y representación en el capitalismo tardío. Buenos Aires: Altamira, 2006.

_____. Tiempos Modernos. Uma teoria de la dominación. Buenos Aires: Altamira, 2000.

DEL TESO, A. P. **Las técnicas convencionales en los procedimientos administrativos.** En **Alternativas convencionales en el derecho Tributario** (XX Jornada anual de estudios de la Fundación A. Lancuentra). Coordinadores: Magin Pont Mestres y Joan Frances Pont Clemente. Madrid: Ed. Marcial Pons, 2003.

ESTRADA BILBAO, Iñaki. **Los acuerdos tendientes a la determinación de la obligación tributaria en la nueva Ley General Tributaria.** Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2006, pág. 178.

FERNANDES, T. R.M. *Transação Tributária. O direito brasileiro e a eficácia da recuperação do crédito público à luz do modelo norte – americano.* Curitiba: Juruá, 2014.

FERNÁNDEZ, T.R. *De la arbitrariedad de la Administración,* Madrid: Civitas, 1994. P. 147.

LAPAZA, José Juan Ferreiro. **La justicia tributaria en España. Informe sobre las relaciones entre la Administración y los contribuyentes y la resolución de conflictos entre ellos.** Derecho Tributario y Política Fiscal. Grupo de Investigación de la Facultad de Derecho de la Universidad de Barcelona. Madrid: Marcial Pons, 2005.

LUÑO. Antonio Enrique Pérez. **Teoría del Derecho. Una Concepción de la Experiencia Jurídica.** 9ª Edición. Sevilla: Tecnos, 2014.

GARCÍA NOVOA, C. *La conveniencia de la implantación de fórmulas transaccionales y arbitrales en materia tributaria.* Papers AEDAF. n. 8. España, Enero/2013, n.8.

GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M. L. *Los procedimientos tributarios: su terminación transaccional.* Madrid: Colex, 1998. Pág. 282.

GONZÁLEZ PÉREZ, J., *Comentarios a la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (Ley 29/1998, de 13 de julio),* 3a. ed. Madrid: Civitas, 1998. Pág. 18.

GONZÁLEZ, A. *La doctrina de la discrecionalidad técnica a la luz de la jurisprudencia del tribunal supremo.* En *Justicia administrativa: Revista de derecho administrativo,* n. 58, 2012.

LANDÍN, S.A. **Factores que inciden en el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias**. Madrid: Dykinson, 2009.

LEITE, George Salomão (Coord.). *Dos princípios constitucionais: considerações em torno das normas principiológicas da Constituição*. 2. ed. São Paulo: Método, 2008.

MARTIN QUERALT, J. *Algo más que una reforma: los acuerdos previos sobre precios de transferencia*". TF núm. 66. São Paulo: Editora, 1996. Pág. 3.

MARTINS, I.G.S. *Transação tributaria realizada nos exatos termos do art. 171 do Código Tributário Nacional – Inteligência do dispositivo – Prevalência do interesse público em acordo envolvendo prestação de serviços e fornecimento de material – Rigoroso cumprimento da legislação complementar federal e municipal – Opinião legal*. In: SARAIVA FILHO, O. Othon de Pontes; GUIMARÃES, V. Branco (Org.). *Transação e Arbitragem no Âmbito Tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Fórum, 2008. Pág. 378.

MENDONÇA, Priscila Faricelli de. **Arbitragem e transação tributárias**. Brasília: Gazeta Jurídica, 2014.

MICHELIN, D.F. *O anteprojeto da Lei Geral de Transação em Matéria Tributária e os princípios constitucionais da legalidade, isonomia e moralidade pública*. En: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. *Transação e arbitragem no âmbito tributário*. Belo Horizonte: Ed. Forum, 2008. Pág. 337.

PAREJO, L. *Administrar y juzgar. Dos funciones constitucionales distintas y complementarias*, Madrid: Técnicos, 1993. Pág. 48.

RAMALLO MASSANET, J. **“La eficacia de la voluntad de las partes en las obligaciones tributarias”**, en *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*. Madrid Pons, 1996. Pág. 223.

ROSEMBUJ, T. **La Transacción Tributaria**". Colección Nuevo Derecho, Primera Edición. Barcelona: Editorial Atelier, 2000. Pág. 12.

SÁNCHEZ MORÓN, M. *Derecho Administrativo. Parte General*. Madrid: Tecnos, 1994. Pag. 88.

SANDULLI, A. “Manuale di Diritto Amministrativo”. Napoli: Editoriale, 1969. Págs. 348 y 549.

SERRANO ANTÓN, F. **La resolución de conflictos en el derecho internacional tributario: procedimiento amistoso y arbitraje**. Navarra: Aranzandi–Thompson Reuters, 2010. Pág. 36.

TORRES, H.T. Princípios da segurança jurídica e transação em matéria tributária: os limites da revisão administrativa dos acordos tributários.

In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARAES, Vasco Branco (Organizador). *Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

VILAR, S. B. Las ADR en la Justicia del Siglo XXI, en Especial la Mediación. *Revista de Derecho de la Universidad Católica del Norte*. Año 18–Nº 1, 2011.

PEREZ, J.J Zornoza. “¿Qué podemos aprender de las experiencias comparadas?: Admisibilidad de los convenios, acuerdos y otras técnicas transaccionales” en *Arbitraje y Convención en el Derecho Tributario*. Madrid: Marcial Pons, 1996. Pág. 167.

ZIMMERMANN, Dennys. Alguns aspectos sobre a arbitragem nos contratos administrativos à luz dos princípios da eficiência e do acesso à Justiça: por uma nova concepção de interesse público. São Paulo: **Revista de Arbitragem e Mediação**, n. 12, 2007. Pág. 76.

PÉREZ LUÑO. A. E. *Teoría del Derecho. Una Concepción de la Experiencia Jurídica*. 9ª Edición. Sevilla: Tecnos, 2014.

ZORNOZA PEREZ, J.J. *Arbitraje y Convención en el Derecho Tributario*. Madrid: Marcial Pons, 1996. Pág. 167. constitucional e multidisciplinar, a fim de verificar as consequências de cada uma das posições, bem como sua coerência com intuições morais e teorias políticas. Assenta-se, ainda, que a evolução dos conceitos jurídicos pertinentes corrobora a solução proposta no Parecer.