



Universidade do Estado do Rio de Janeiro

Centro de Ciências Sociais

Faculdade de Direito

Lyvia de Moura Amaral Serpa

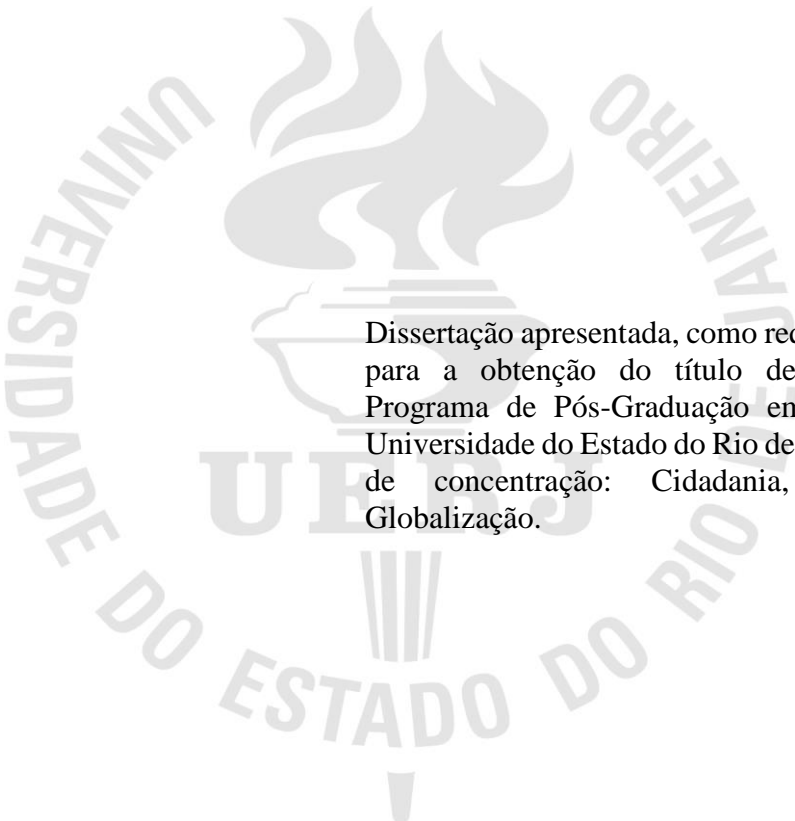
**Modelo cooperativo de interpretação da legislação tributária: uma proposta
de prevenção de litígios entre fisco e contribuintes**

Rio de Janeiro

2016

Lyvia de Moura Amaral Serpa

**Modelo cooperativo de interpretação da legislação tributária: uma proposta de
prevenção de litígios entre fisco e contribuintes**



Dissertação apresentada, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Direito, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Cidadania, Estado e Globalização.

Orientador Prof. Dr. Luís Cesar Souza de Queiroz

Rio de Janeiro

2016

CATALOGAÇÃO NA FONTE
UERJ/REDE SIRIUS/BIBLIOTECA CCS/C

S486 Serpa, Lyvia de Moura Amaral.
 Modelo cooperativo de interpretação da legislação tributária: uma proposta de prevenção de litígios entre fisco e contribuintes/ Lyvia de Moura Amaral Serpa. - 2016.
 192 f.
 Orientador: Prof. Dr. Luís Cesar Souza de Queiroz.
 Dissertação (mestrado). Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Direito.

1. Direito tributário -Teses. 2. Administração tributária - Teses. 3. Direito tributário Legislação Brasil -Teses. I. Queiroz, Luís Cesar Souza de. Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Faculdade de Direito. III. Título.

CDU 347.73

Autorizo, apenas para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta dissertação, desde que citada a fonte.

Assinatura

Data

Lyvia de Moura Amaral Serpa

**Modelo cooperativo de interpretação da legislação tributária: uma proposta de
prevenção de litígios entre fisco e contribuintes**

Dissertação apresentada, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Direito, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Cidadania, Estado e Globalização.

Aprovada em 07 de março de 2016.

Banca Examinadora:

Prof. Dr. Luís Cesar Souza de Queiroz (Orientador)
Faculdade de Direito - UERJ

Prof. Dr. Marcus Lívio Gomes
Faculdade de Direito - UERJ

Prof. Dr. Eduardo Maneira
Faculdade de Direito - UFRJ

Rio de Janeiro
2016

RESUMO

SERPA, Lyvia de Moura Amaral. **Modelo cooperativo de interpretação da legislação tributária: uma proposta de prevenção de litígios entre fisco e contribuintes**. 2016. 192 f. Dissertação (Mestrado em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento) - Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2016.

Neste trabalho, busca-se desenvolver um modelo cooperativo da interpretação da legislação tributária, para a prevenção de litígios entre fisco e contribuinte. Os instrumentos atualmente existentes em nosso país não são hábeis para tanto, não havendo adequado espaço de diálogo e consensualidade entre fisco e contribuintes, o que resulta em um excesso de judicialização, inserido em uma situação de crise do Judiciário. Com a edição das Leis 13.105/2015 e 13.140/2015, é necessário rever a cultura do litígio e o excesso da judicialização também por parte dos entes públicos, que figuram entre os maiores litigantes do país, e esta revisão também deve perpassar o direito tributário. A proposta considera a possibilidade de fixação consensual dos critérios de interpretação da legislação tributária, com amparo em uma interpretação conjunta dos arts. 100, parágrafo único, 146 e 171 do CTN à luz da Constituição. Também são apontados como requisitos a abertura da administração tributária à participação da sociedade civil, a transparência dos atos praticados em um ambiente de diálogo entre fisco e contribuinte, bem como a obrigatoriedade de interpretação da legislação à luz da Constituição, e a observância dos princípios da legalidade, da isonomia e da eficiência. Para o desenho deste modelo cooperativo da interpretação da legislação tributária, parte-se de institutos já elaborados em nosso país, como a consulta pública externa prevista pela Portaria RFB 35/2015 e a transação preventiva que constou do texto do anteprojeto de transação tributária, destacando-se os pontos que merecem ser corrigidos ou aprimorados. Adota-se ainda como referência a teoria da argumentação jurídica e do discurso jurídico racional, as técnicas de negociação de acordos sem concessões e de mediação, bem como o procedimento amigável para a solução de controvérsias no que tange à interpretação dos acordos para evitar a dupla tributação, os procedimentos existentes nos Estados Unidos da América e a arbitragem tributária existente em Portugal.

Palavras-chave: Direito tributário. Interpretação. Prevenção de litígios. Cooperação entre fisco e contribuintes.

ABSTRACT

SERPA, Lyvia de Moura Amaral. **Cooperative model of interpretation of tax law to prevent litigation between tax authorities and taxpayers**. 2016. 192 f. Dissertação (Mestrado em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento) - Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2016.

This study aims to develop a cooperative model of interpretation of tax law to prevent litigation between tax authorities and taxpayers. The currently existing mechanisms in our country are not able to do this, as there is no satisfactory dialogue and agreement between tax authorities and taxpayers, what results in an over-judicialization, inserted in a context of judicial crisis. With the publication of the Laws 13.105/2015 and 13.140/2015, it is necessary to review the litigation culture and the over-judicialization also by the public entities, that are among the largest litigants of the country, and this review should also reach the Tax Law. The proposal considers the possibility of amicable setting of the interpretation criteria of tax legislation, based on a joint interpretation of the sole paragraph of the article 100, the article 146 and the article 171 of CTN, in the light of Constitution. Are identified, also, as requirements the opening of the tax administration to civil society participation, the transparency of actions taken in a climate of dialogue between tax authorities and taxpayers, also as the obligation to interpret the legislation in the light of Constitution and the observance of principles of legality, equality and efficiency. To the design of this cooperative model of interpretation of tax law, institutes already developed in our country are considered, such as the external public consultation, as spelled out by Ordinance RFB 35/2015, and the preventive transaction that was inserted in the draft law of tax transactions, highlighting the topics that deserve being corrected or improved. It is adopted as a reference the theory of legal argumentation and the rational legal speech, the techniques of negotiating agreements without giving in and mediation, also as the amicable procedure to solve the disputes related to the construction of the agreements to avoid the double taxation, the existing procedures in United States of America and the tax arbitration that exists in Portugal.

Keywords: Tax Law. Interpretation. Prevention of litigation. Cooperation between tax authorities and taxpayers.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	9
1 AS DIFICULDADES NA INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.	14
1.1 Os fenômenos da indeterminação e da ambiguidade e a insuficiência da lei como instrumento hábil a regular exaustivamente todas as situações da vida em concreto.	14
1.2 A complexidade da legislação tributária, as constantes alterações legislativas e as regras de interpretação e integração do Código Tributário Nacional.....	20
1.3 As mutações normativas sem alteração legislativa.	29
2 OS PROBLEMAS DOS INSTRUMENTOS DE PREVENÇÃO E DE SOLUÇÃO DE LITÍGIOS ENTRE FISCO E CONTRIBUINTES NO QUE CONCERNE À INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.	34
2.1 A insuficiência dos atos normativos secundários editados pela administração tributária e da consulta pública como instrumentos de prevenção dos litígios entre fisco e contribuintes acerca da interpretação da legislação tributária.	34
2.2 A figura do lançamento por homologação e a imprestabilidade do contencioso administrativo tributário para prevenção dos litígios entre fisco e contribuintes acerca da interpretação da legislação tributária.	39
2.3 A proposta de transação tributária objeto do projeto de lei 5082/2009.	45
2.4 A mediação tributária prevista na Lei 13.140/2015.....	54
2.5 As complicações da interpretação da legislação tributária pelo Poder Judiciário.....	57
3 UM CAMINHO DE DIÁLOGO E CONSENSUALIDADE NA RELAÇÃO ENTRE FISCO E CONTRIBUINTES, PARA A NECESSÁRIA TRANSFORMAÇÃO DA CULTURA DO LITÍGIO E DA JUDICIALIZAÇÃO.	66
3.1 A pluralidade de intérpretes, o diálogo, a tolerância e a consensualidade na interpretação da legislação tributária no Estado Democrático de Direito.....	66
3.2 O excesso de litigiosidade e de judicialização em matéria tributária.	71

4	REQUISITOS DE UM MODELO COOPERATIVO PARA PREVENIR LITÍGIOS ENTRE FISCO E CONTRIBUINTES NA INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.	88
4.1	A abertura da administração tributária à participação da sociedade civil na prática de atos normativos interpretativos.	88
4.2	A transparência dos atos praticados no contexto de um modelo de cooperação. .	91
4.3	A interpretação da legislação tributária à luz da Constituição no âmbito de um procedimento de cooperação entre fisco e contribuinte.	96
4.4	A observância dos princípios da legalidade, da isonomia e da eficiência.	98
5	REFERÊNCIAS PARA O DESENVOLVIMENTO DE UM MODELO DE COOPERAÇÃO ENTRE FISCO E CONTRIBUINTES PARA PREVENIR LITÍGIOS NA INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.	102
5.1	A argumentação jurídica e a teoria do discurso jurídico racional.	102
5.2	O método da negociação de acordos sem concessões e a mediação.	107
5.3	O procedimento amigável do artigo 25 da convenção-modelo da OCDE e a Ação 14 do Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros da OCDE (Projeto BEPS).	118
5.4	Os modelos de autocomposição entre fisco e contribuintes adotados nos Estados Unidos da América e o modelo de arbitragem adotado em Portugal.	127
6	A PROPOSTA DE UM MODELO DE COOPERAÇÃO PARA PREVENIR LITÍGIOS ENTRE FISCO E CONTRIBUINTES ACERCA DA INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.	138
6.1	A fixação consensual de critérios de interpretação da legislação tributária e os arts. 100, parágrafo único, 146 e 171 do CTN.	138
6.2	O desenho procedimental para um modelo de cooperação.	144
6.3	Exemplos de casos em que poderia ser adotado um modelo cooperativo de interpretação da legislação.	148
6.3.1	<u>A interpretação do art. 1º, da Lei nº 9.481/97, na redação dada pela Lei Federal 13.043/2014.</u>	148
6.3.2	<u>A interpretação do conceito de insumo no regime do PIS/COFINS não cumulativo.</u> ..	153
6.4	Limitações do modelo de cooperação aqui proposto e o espaço de atuação do Poder Judiciário.	159
	CONCLUSÃO	163
	REFERÊNCIAS	169

MODELO COOPERATIVO DE INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA: uma proposta de prevenção de litígios entre fisco e contribuintes

INTRODUÇÃO

A presente dissertação busca delinear uma nova perspectiva para ampliação do diálogo e da consensualidade entre fisco e contribuintes, mediante a adoção de um modelo de cooperação como instrumento para prevenção dos litígios relacionados à interpretação da legislação tributária, em um contexto marcado pelo excesso de judicialização.

A adoção de instrumentos de diálogo e de consensualidade que possam permitir efetivamente a prevenção de litígios entre fisco e contribuintes na interpretação da legislação tributária ainda é um grande desafio em nosso sistema tributário, notadamente em razão de uma carência normativa, que gera problemas e limitações tanto no âmbito judicial como na esfera administrativa.

Com a recente edição do novo Código de Processo Civil (Lei Federal n.º 13.105/2015) e da Lei de Mediação (Lei Federal n.º 13.140/2015), que deixam claro que é necessário rever a cultura do litígio e o excesso da judicialização também por parte dos entes públicos, que figuram entre os maiores litigantes do país, esta revisão também deve perpassar o direito tributário, o que reforça a atualidade da presente discussão.

O tema da presente dissertação também é inspirado na provocação de Mangabeira Unger (2011, p. 59) quanto ao exercício de imaginação institucional, na qual a prática do direito trocaria a idealização das normas vigentes (o discurso dos princípios e das políticas públicas) pela imaginação de instituições alternativas.

Assim, tem-se a pretensão de romper com o fetichismo que ainda recai sobre o papel da administração tributária e do Judiciário brasileiros no que tange à interpretação da legislação tributária, sugerindo a adoção de um modelo de cooperação entre fisco e contribuintes, com o propósito de prevenir a instauração de litígios.

É possível que alguém acuse que uma proposta de participação e cooperação na seara tributária beira as raias da obviedade, em virtude da ideia de consentimento que seria extraída a partir do princípio da legalidade. No entanto, já passados mais de trinta anos desde a redemocratização do país, com o fim do regime militar, a ideia de participação e cooperação ainda é uma novidade no âmbito da administração tributária brasileira, que, apesar de alguns

recentes avanços, comumente adota uma postura marcada por um caráter inquisitorial¹, em que o sujeito passivo é visto *a priori* como infrator, não como um parceiro ou como “contribuinte”, que, em uma acepção mais literal seria simplesmente “aquele que contribui”, e contribuir, evidentemente, pressupõe a ideia de diálogo e participação.

Em razão disso, não se consegue alcançar um nível satisfatório de prevenção de litígios no âmbito da administração tributária, tendo em vista o *deficit* democrático que ainda predomina nas suas instituições. Por consequência, os litígios instaurados entre fisco e contribuintes acabam por alimentar a crise já existente no âmbito do Poder Judiciário, refletindo um excesso de judicialização.

No contexto do Estado Democrático de Direito este resultado não parece aceitável. A luz de uma moralidade tributária, não é aceitável a ideia segundo a qual a administração fiscal sempre deverá interpretar a legislação com o intuito de maximizar a arrecadação, em detrimento dos princípios constitucionais tributários e das garantias fundamentais dos contribuintes. Também não é razoável supor que os contribuintes sempre buscarão interpretar a legislação distorcendo-a ao ponto de obter uma situação de evasão fiscal.

Por isto, é mister a instituição de um ambiente que permita um verdadeiro diálogo e cooperação entre fisco e contribuintes, com vistas à prevenção de litígios.

A proposta consiste em uma saída procedimentalista e discursiva para a prevenção de litígios, mediante um acordo entre fisco e contribuintes quanto aos critérios de interpretação da legislação tributária, a fim de conferir maior previsibilidade acerca da futura aplicação da lei.

Com isto, espera-se uma redução do nível de insegurança jurídica e a maior legitimidade e confiabilidade na atuação do fisco, pois passa a ser pautada em critérios consensuais, resultando na melhoria do relacionamento entre fisco e contribuintes, o que ainda pode trazer melhorias ao ambiente de negócios e atrair investimentos para o país, podendo também favorecer um aumento da arrecadação e um melhor índice de cumprimento espontâneo das obrigações tributárias.

Conforme já percebia Misabel Derzi (2004, p. 263), a formação do direito e a sua aplicação – mesmo no campo tributário – parecem cada vez mais negociadas, e diferentes alternativas para a resolução das controvérsias tributárias com a participação ativa do

¹ A crítica é dirigida à administração tributária em geral, seja na esfera federal, como nas esferas estaduais e municipais. Quanto aos avanços, nos referimos à Portaria RFB nº 35/2015, que prevê a consulta pública externa, e à Instrução Normativa RFB nº 1.396/2013, que prevê que a solução de consulta produzirá efeitos vinculantes para toda a administração pública.

contribuinte ou seu consenso são adotadas em ordens jurídicas distintas, com limites mais ou menos estreitos, como a transação, os acordos prévios de valoração de bases e a arbitragem.

O modelo aqui proposto se aproxima em alguns pontos do que se convencionou chamar de “mecanismos alternativos de solução de conflitos”, dentre os quais se inclui uma variedade de instrumentos de caráter bastante distinto, como a transação, a mediação e a arbitragem. Tais mecanismos e também o modelo aqui proposto servem ao propósito da redução do excesso de judicialização.

Contudo, há uma distinção quanto ao objeto e à abrangência dos seus resultados.

Via de regra, os “mecanismos alternativos de solução de conflitos” partem do pressuposto da existência de um litígio já instaurado e buscam construir uma solução apenas para aquele conflito em particular, além de comumente serem pautados pelo princípio da confidencialidade.

Já o modelo ora proposto não consiste em um instrumento para a solução direta e específica de casos concretos ou de conflitos já instaurados, mas sim um modelo cooperativo que permita prevenir os litígios entre fisco e contribuintes acerca da interpretação da legislação tributária e cujo resultado possa adquirir amplos efeitos, a fim de garantir a isonomia e uniformidade na posterior aplicação do que foi acordado.

Para tanto, devem ser atendidos determinados requisitos a fim de assegurar um processo democrático, de modo que o acordo seja firmado em um ambiente de ampla participação e transparência, observando ainda os princípios da legalidade, da isonomia e da eficiência, devendo ser aplicado uniformemente, vinculando a administração pública e todos os contribuintes que se encontrem naquela situação. Além disso, diante das inovações aqui propostas, também se faz necessária a fixação, de *lege ferenda*, de alguns destes elementos, em especial no que concerne aos efeitos jurídicos decorrentes de tal acordo.

Com isto, é possível conferir maior previsibilidade à interpretação da legislação tributária e maior segurança jurídica para fisco e contribuintes, mediante um acordo firmado preventivamente em um procedimento democrático de diálogo e consensualidade, proporcionando uma conseqüente redução da litigiosidade e da judicialização.

No primeiro capítulo da presente dissertação, serão destacadas as dificuldades e conflitos que perpassam a interpretação da legislação tributária brasileira nos seus diversos aspectos, dentre os quais destacam-se os fenômenos da indeterminação e da ambigüidade, a insuficiência da legislação como instrumento hábil para regular exhaustivamente todas as situações da vida em concreto, a complexidade da legislação tributária, as constantes alterações

legislativas, além da existência de regras de interpretação e integração previstas no Código Tributário Nacional e as mutações normativas sem alteração legislativa.

No capítulo segundo, serão tratados os problemas dos instrumentos existentes em nosso país para prevenção e solução de litígios entre fisco e contribuintes. Serão analisados os problemas havidos no âmbito da administração tributária no exercício de uma atividade normativa secundária, bem como os problemas do contencioso administrativo tributário na esfera federal, que se revelam incapazes de prevenir de maneira eficaz a instauração de litígios entre fisco e contribuintes. Também será analisada mais detidamente a proposta de transação tributária prevista no projeto de lei 5082/2009 e as críticas que lhe foram dirigidas, bem como a mediação prevista pela Lei 13.140/2015 e as possibilidades e os limites ali previstos no que concerne à matéria tributária. Serão abordadas ainda as complicações causadas pelo Judiciário na interpretação da legislação tributária, tendo em vista seus limites epistemológicos, dentro das suas capacidades institucionais.

No capítulo terceiro, será destacada a necessidade de adoção de um caminho de tolerância, diálogo e consensualidade na relação entre fisco e contribuintes, para a transformação e a superação da cultura do litígio e da judicialização.

A partir disto, no capítulo quarto, serão delineadas as bases e os requisitos considerados indispensáveis para a instituição de um modelo de cooperação entre fisco e contribuintes que permita alcançar um acordo voltado à prevenção de litígios na interpretação da legislação tributária, mediante o estabelecimento de critérios consensuais de interpretação. Como requisitos indispensáveis, será destacada a necessidade de abertura da administração tributária à participação e ao diálogo com a sociedade civil, a transparência dos atos praticados no contexto de um modelo cooperativo entre fisco e contribuintes, a necessidade de interpretação da legislação tributária à luz da Constituição e a observância dos princípios da legalidade, da isonomia e da eficiência.

Após estas etapas teóricas, no capítulo quinto, passa-se à consideração de modelos práticos que possam servir de inspiração e de referência para o desenvolvimento de um modelo cooperativo para a interpretação da legislação tributária. Assim, destacam-se as contribuições da teoria da argumentação jurídica e da teoria do discurso jurídico racional, bem como o método de negociação de acordos sem concessões e as técnicas de mediação, como caminhos para orientar a convergência de entendimento entre fisco e contribuintes. Ainda serão estudados alguns modelos de autocomposição existentes nos Estados Unidos da América e o modelo de arbitragem tributária de Portugal, bem como o procedimento amigável para solução de controvérsias no campo das convenções para evitar a dupla tributação, previsto no artigo 25 da

convenção-modelo da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), além das propostas constantes da ação 14 do Plano de Ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros, elaborado pela OCDE, mais conhecido como BEPS, na sigla em inglês.

Em seguida, no capítulo sexto, será apresentada a proposta de um modelo de cooperação entre fisco e contribuintes, considerando as contribuições das referências acima, para a construção de um acordo sensato, que permita conciliar os interesses de ambas as partes acerca dos critérios para a interpretação da legislação tributária, com vistas a prevenir a instauração de litígios.

A proposta sugere a fixação consensual dos critérios de interpretação da legislação tributária, com amparo em uma análise conjunta dos arts. 100, parágrafo único, 146 e 171 do CTN à luz da Constituição. Para o desenho de um modelo cooperativo da interpretação da legislação tributária, serão considerados os procedimentos da consulta pública externa prevista pela Portaria RFB 35/2015 e a transação preventiva que constou do texto originário do anteprojeto de transação tributária, destacando-se os pontos que merecem ser corrigidos ou aprimorados. Serão apreciadas ainda duas situações relativamente à interpretação da legislação tributária na esfera federal, em que se considera viável a adoção de um modelo cooperativo de interpretação da legislação, tal como o proposto.

Por fim, serão abordados os limites do modelo proposto, bem como o espectro de atuação do Poder Judiciário.

1. AS DIFICULDADES NA INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

1.1 Os fenômenos da indeterminação e da ambiguidade e a insuficiência da lei como instrumento hábil a regular exaustivamente todas as situações da vida em concreto

A ambiguidade e a indeterminação (ou vagueza) são características inexoráveis da linguagem humana, presentes também nos textos jurídicos em geral, o que dificulta a atividade de interpretação jurídica, abrindo espaço para divergências acerca do conteúdo da norma, como produto do processo de interpretação.

A ambiguidade se dá quando um mesmo termo ou expressão é usado para se referir a objetos distintos (p.ex., a palavra *casa* pode se referir a um local em que as pessoas vivem, como pode se referir a certa conjugação do verbo casar). A ambiguidade é um ruído no processo de comunicação, mas, em geral, pode ser elucidado mediante a análise do contexto em que se insere aquele termo (QUEIROZ, 2014b, p. 73).

Já a indeterminação envolve uma falta de precisão do termo ou palavra. O problema é também designado como fenômeno da indeterminação dos conceitos, que representa a dificuldade de identificar, demarcar e constituir um objeto e de definir o correspondente conceito, dificuldade que é inerente ao próprio processo de conhecimento humano, e que, portanto, também aflige os textos jurídicos (QUEIROZ, 2014b, p. 73-74).

O fenômeno da indeterminação também é fomentado por dois outros fatores: a mutação e a diversidade espacial. A diversidade espacial consiste na circunstância de as diferentes características físicas do meio circundante informarem a compreensão, afetando a própria construção da realidade pela linguagem (QUEIROZ, 2015, p. 250). Já a mutação consiste nas mudanças de compreensão, de constituição e de interpretação da realidade, decorrentes de razões de ordem moral, econômica, física, tecnológicas etc., que podem ocorrer ao longo do tempo (QUEIROZ, 2015, p. 250), e será examinada mais detidamente em tópico adiante nesta dissertação.

Conforme destaca HART (2007, p. 139, 141), em todos os campos da experiência, não só nas regras, há um limite quanto à orientação que a linguagem pode oferecer, em virtude da textura aberta que é inerente à própria linguagem.

A linguagem é um fenômeno cultural, não se tratando de uma ciência exata². No entanto, a linguagem é ferramenta da ciência, e não são poucos os casos em que também integra o seu objeto, como ocorre no direito, de modo que diante da ambiguidade e da indeterminação que são inerentes à linguagem, pode haver certa perplexidade no que tange à função da linguagem como instrumento científico, e, no caso do direito, como instrumento regulador das condutas sociais, apto à pacificação social.

Tendo em vista a ambiguidade e o fenômeno da indeterminação, se torna impossível chegar a um sistema de comunicação dotado de uma certeza absoluta, que permita a descoberta ou revelação do sentido literal do texto objeto da interpretação.

Em razão destes diversos fatores, a lei, em sentido amplo, pode comportar diversas interpretações em princípio válidas, a respeito das quais, frequentemente, surgem divergências entre fisco e contribuintes, sendo este o alvo da presente dissertação.

Registra-se que com isto não se pretende sustentar que a interpretação possa alcançar qualquer resultado, como poderia ser sugerido pelo relativismo ou cepticismo semântico.

Aqui, adota-se o ensinamento de GADAMER (2002, p. 392), no qual o texto aparece como um ponto de referência fixo frente à problematidade, arbitrariedade ou à pluralidade de possibilidades interpretativas que apontam para o texto.

Igualmente, conforme Umberto Eco (2005, p. 50), o intérprete não está autorizado a dizer que a mensagem pode significar qualquer coisa. Pode significar muitas coisas, mas há sentidos que seria despropositado sugerir. Em um exemplo, que se aproxima da hipótese de interpretação de textos legislativos, Umberto Eco expõe que:

(...) quando um texto é produzido não para um único destinatário, mas para uma comunidade de leitores, o/a autor/a sabe que será interpretado/a não segundo suas intenções, mas de acordo com uma complexa estratégia de interações que também envolve os leitores, ao lado de sua competência na linguagem enquanto tesouro social. Por tesouro social entendo não apenas uma determinada língua quanto conjunto de regras gramaticais, mas também toda a enciclopédia que as realizações daquela língua implementaram, ou seja, as convenções culturais que uma língua produziu e a própria história das interpretações anteriores de muitos textos, compreendendo o texto que o leitor está lendo. (ECO, 2005, pp. 79-80)

² Mesmo nas ciências exatas, conforme destacam GUIBOURG, GHIGLIANI e GUARINONI (2004, p. 193), o seu papel como mera observadora imparcial da realidade não pode ser aceito como ponto de partida do pensamento científico, sem se fazer uso de certa dose de ingenuidade, uma vez que os limites da ciência são determinados e modelados por fatores sociais em que os cientistas estão imersos. Com efeito, tal fenômeno é ainda mais relevante nas ciências sociais, em que o próprio cientista, como integrante do grupo em que vive e trabalha, faz parte do seu objeto de estudo. Assim, a objetividade pode ser considerada como um ideal (talvez inalcançável) a se atingido, talvez em maior ou menor grau, segundo as condições em que se realize a investigação (2004, p. 193).

Assim, em se tratando de textos jurídicos, que pretendem orientar e regular condutas na sociedade, com um intuito de pacificação social, não se pode cogitar qualquer interpretação, totalmente ilimitada, chegando a qualquer resultado.

Contudo, isto por si só não tem o condão de afastar o fenômeno da indeterminação, que sempre existirá, em maior ou menor alcance, assim como sempre existirá algum nível de criatividade na atividade do intérprete.

A possibilidade de o texto legal permitir diversas interpretações válidas não confere ao intérprete uma verdadeira discricionariedade, que permita simples escolha por qualquer uma delas, no exercício de um mero juízo de oportunidade e conveniência.

A discussão é complexa e geralmente construída para uma crítica da interpretação adotada pelo Judiciário, sob acusações de solipsismo judicial (STRECK, 2010), ou para uma crítica a posturas arbitrárias ou excessivamente formalistas por parte da administração pública por ocasião da interpretação da legislação (ALTAMIRANO, 2005).

Considera-se, no entanto, que o real problema que se coloca por trás destas críticas é decorrente não de uma discricionariedade propriamente dita, no sentido de uma escolha livre baseada meramente em juízo de oportunidade e conveniência, mas sim de uma insuficiência no cumprimento do dever de motivação e fundamentação das decisões³.

Outro problema que costuma ser associado ao debate acerca da existência ou não de discricionariedade na interpretação é a possibilidade de utilização pela legislação de tipos, conceitos indeterminados, conceitos discricionários, cláusulas gerais⁴ e em que medida isto implicaria a concessão de uma margem de livre apreciação ao intérprete.

Quanto a este tema, no presente trabalho adota-se como premissa teórica o fenômeno da indeterminação, noção mais ampla que abrange estas diversas hipóteses, inclusive espaços de delegação técnica, que por vezes é também chamada de discricionariedade em um sentido amplo.

Ainda que a legislação pretenda estabelecer uma simplificação ou um recorte da realidade com o propósito de orientar ou prescrever determinadas condutas, a indeterminação é característica inerente ao próprio instrumental linguístico, o que reforça a importância da argumentação e do processo hermenêutico, para permitir que os intérpretes se ponham de acordo acerca do sentido da interpretação.

³ Sobre o tema, v. GOMES, 2010.

⁴ A distinção entre tipos, conceitos indeterminados e cláusulas gerais não é unânime na doutrina. (Cf. ÁVILA 2011; QUEIROZ, 2015)

Em consequência, tem-se a impropriedade da chamada interpretação literal do texto da lei e do suposto princípio tributário da tipicidade fechada, uma vez que o próprio texto, vertido em linguagem, é essencialmente imperfeito ou impreciso, sempre dotado de algum grau de indeterminação.

Acerca do problema da tipicidade fechada, há que se destacar a posição de Misabel Derzi (1988), que, de um lado, percebeu que a ideia de uma “tipicidade fechada” consiste em uma contradição em seus próprios termos, uma vez que a estrutura do tipo é necessariamente aberta, mas, de outro lado, concluiu que, por questões de segurança jurídica, conservadorismo e estabilidade das relações jurídicas, na ciência do direito tributário deveriam prevalecer os conceitos classificatórios.

Destaca-se ainda a lição de Ricardo Lobo Torres (2005, pp. 469-470), que explica que o tipo é a ordenação dos dados concretos existentes na realidade segundo critérios de semelhança. Nele há abstração e concretude, e, embora seja obtido por indução a partir da realidade social, exhibe também aspectos valorativos, e pela sua própria complexidade é necessariamente aberto.

No que tange ao princípio da tipicidade, o autor ressalta a confusão introduzida pela doutrina portuguesa, com grande repercussão também na doutrina e jurisprudência brasileiras, em razão da identificação da tipicidade com o princípio da determinação (TORRES, 2005, p. 468).

Segundo Heleno Taveira Torres (2003), ante a 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), dificuldade que se percebe na interpretação das noções de liberdade, propriedade ou estado social de direito, conforme exemplifica o autor.

Neste ponto, conforme referido anteriormente, considera-se que a própria classificação acadêmica que pretende distinguir tipos, conceitos determinados ou conceitos indeterminados pode configurar uma contradição em seus próprios termos. Isto porque, também os tipos ou conceitos tidos por determinados são também dotados de certo grau de indeterminação que é próprio da linguagem, sendo insuficientes para refletir e delimitar perfeitamente toda a complexidade da realidade, limitação que é inerente ao próprio processo de conhecimento humano. (QUEIROZ, 2014b, p. 73-74)

A precisão da lei ao ponto de tratar rigorosamente de cada detalhe do fato tributável através de conceitos determinados ou conceitos classificatórios é humanamente impossível, seja

pela imprecisão inerente à própria linguagem, seja pela complexidade da realidade que se pretende alcançar.

Conforme destaca STRUCHINER (2009, p. 63), as regras em geral são instrumentos grosseiros, são generalizações probabilísticas, atual ou potencialmente, sobre ou subinclusivas, em relação às suas justificativas ou propósitos. São grosseiras porque são inevitavelmente mal-acabadas, ao fazer um recorte da realidade, gerando resultados subótimos em certas ocasiões. Visam exercer uma pressão no mundo, guiando comportamentos através da simplificação de um universo complexo de considerações normativas.

As normas jurídicas, por serem vertidas em linguagem, são, em alguma medida, maior ou menor, necessariamente indeterminadas, e por esta razão são capazes de apresentar sentidos alternativos (ÁVILA, 2011, p. 149).

Acrescentando-se ao fenômeno da indeterminação, a complexidade, a pluralidade e a ambivalência típicas da sociedade de risco e inerentes à própria noção de democracia, tem-se que em muitas situações a interpretação da legislação pode comportar sentidos alternativos, resultando em diversas interpretações em princípio válidas.

Não se considera factível a ideia de que a legislação e o direito, mesmo considerado em sentido amplo, incluindo regras e princípios como espécies normativas, possa conduzir a apenas um único resultado interpretativo correto ou a uma única resposta correta passível de elucidação pelo chamado “juiz Hércules”, conforme sugerido por DWORKIN (2002, p. 429).

Sobre o problema, destaca-se o entendimento de Lênio Streck, que defende que seria possível alcançar aquilo que pode ser denominado de “a resposta hermeneuticamente adequada à Constituição”, que, se assim quiser, também pode ser chamada de “resposta correta”, advertindo que a interpretação do direito no Estado Democrático de Direito é incompatível com esquemas interpretativos-procedimentais que conduzam a múltiplas respostas, cuja consequência (ou origem) são discricionariedades, arbitrariedades e decisionismos. (2009, p. 277).

Assim, a ideia de que haveria apenas uma única resposta ou interpretação correta da legislação é algo inatingível *a priori*, incompatível com a própria natureza da linguagem como expressão cultural, marcada por preconceitos e pré-compreensões de cada intérprete.

Mesmo no âmbito dos textos jurídicos, a despeito de uma pretensão de maior objetividade ou determinabilidade do seu conteúdo, é sabido que existem normas de conteúdo indeterminado, além de haver lacunas ou incongruências no texto jurídico, o que exige que a interpretação efetivamente venha a construir o sentido da norma a ser aplicada, não se restringindo a interpretação à atividade de meramente declarar ou revelar o conteúdo da norma.

Na lição de HART (2007, pp. 148-149), a textura aberta do direito significa que há, na verdade, áreas de condutas em que muitas coisas são deixadas para serem desenvolvidas pelos intérpretes e aplicadores da norma, que irão determinar o equilíbrio, à luz das circunstâncias, entre os interesses conflitantes que variam de peso, de caso para caso, exercendo assim também uma função de criação do direito.

Marco Aurélio Greco ressalta que “o intérprete não é mais alguém que apenas “diz o que está” previsto na lei. O intérprete passa a ser o canal de ligação entre as demandas sociais (a realidade a ser modificada na busca dos fins e resultados) e as previsões estratificadas na lei. Ele passa a ter um papel ativo (e não mais neutro), numa verdadeira construção de uma solução jurídica, cuja adequação e compatibilidade não estão mais na letra fria da lei, mas nas necessidades e finalidades socialmente relevantes” (GRECO, 2000, p. 98).

Humberto Ávila destaca que os significados não preexistem à atividade interpretativa, mas são construídos a partir de significados mínimos dos dispositivos jurídicos, na medida em que “toda interpretação envolve uma escolha estruturada por métodos e suportada por argumentos” (2013, pp. 194).

Mesmo os cânones de interpretação não podem eliminar as incertezas decorrentes da indeterminação da linguagem, os cânones são eles próprios regras gerais sobre o uso da linguagem e utilizam termos gerais que, por sua vez, também exigem interpretação (HART, 2007, p. 139).

Na tentativa de lidar com estas dificuldades, visando um maior controle sobre a atividade do intérprete-aplicador da legislação tributária, há ainda outras teorias voltadas à análise da estrutura da norma e dos elementos que a compõem, dentre as quais se destaca a teoria de Paulo de Barros Carvalho (2013).

No entanto, igualmente a análise da estrutura e do contexto da norma pode ser insuficiente para conferir concretude e o nível desejado de previsibilidade a respeito da interpretação da legislação tributária.

Conforme exemplifica Eurico De Santi “quem já frequentou aulas e leu livros de Semiótica, Linguística, Teoria da Linguagem e Teoria do Conhecimento, que têm por objeto o estudo da ‘comunicação’ e do ‘significado’, sabe que esses vocábulos [aqui o autor comenta vocábulos vagos, como “prestação”, “serviço” e “comunicação”], talvez refletindo os limites destas ciências, são de difícil apreensão”. (2014, p. 199).

Para além da indeterminação e imprecisão da linguagem, há que se reconhecer ainda a insuficiência da lei como instrumento para regular toda a complexidade da realidade, que pode

comportar uma pluralidade de interesses, muitas vezes divergentes e antagônicos entre si, todos reconhecidos no âmbito do processo legislativo, em um ambiente democrático.

Conforme destaca Casalta Nabais (2009, p. 337), a impotência da lei para dominar a realidade no setor tributário também pode resultar do fato de que os impostos, notadamente no estado social, não têm apenas uma finalidade exclusivamente arrecadatória, mas também perseguem objetivos de caráter extrafiscal.

Tudo isso acaba por elevar o grau de indeterminação da legislação tributária, reduzindo, portanto, o nível de previsibilidade e de calculabilidade por ocasião da interpretação da lei por seus destinatários.

Diante da ambiguidade, deste fenômeno da indeterminação e da existência de espaços não preenchidos, ao menos não expressamente, pelo legislador, decorrente da insuficiência da lei para regular exaustivamente toda a realidade, abre-se espaço para a regulamentação administrativa, que muitas vezes extrapola o seu poder regulamentar, introduzindo novas dificuldades, dando azo a mais divergências entre fisco e contribuintes no que tange a interpretação da legislação tributária, problema que será abordado mais adiante.

1.2 A complexidade da legislação tributária, as constantes alterações legislativas e as regras de interpretação e integração do Código Tributário Nacional.

Em um cenário de grande complexidade, com um sistema tributário excessivamente minucioso, prolixo e casuístico como o brasileiro, sujeito a alterações legislativas em grande velocidade e incluindo ainda um sem número de regimes ou normas especiais, é grande a probabilidade de divergências na interpretação da legislação.

Levantamento feito pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), indica que, da promulgação da Constituição Federal até 30/09/2015, em âmbito federal, foram editados 161.582 novos textos jurídicos, incluindo a própria Constituição Federal, 6 emendas constitucionais de revisão, 90 emendas constitucionais, 2 leis delegadas, 92 leis complementares, 5.415 leis ordinárias, 1.303 medidas provisórias originárias, 5.491 reedições de medidas provisórias, 11.515 decretos federais e 137.667 normas complementares (portarias, instruções normativas, ordens de serviço, atos declaratórios, pareceres normativos, etc.)”. Desde total de normas editadas em âmbito federal, 30.680 correspondem a normas que tratam

de matéria tributária (8,71% do total), o que corresponde a uma média de 3 novas normas tributárias por dia no âmbito federal.

Conforme apontado por Ricardo Lobo Torres (2006, p. 325), as normas tributárias, inflacionadas e de duração efêmera, não primam, nem mesmo em países de sólida tradição jurídica, pela perfeição da forma, sendo defeituosas e imprecisas em grande número.

Em sentido semelhante, João Ricardo Catarino (2010) identifica, dentre outros problemas dos sistemas tributários contemporâneos, a instabilidade, a incongruência, o excessivo tecnicismo e a opacidade dos sistemas tributários e suas normas.

A baixa qualidade da legislação em nosso país é tão evidente que chegamos ao ponto de precisar de uma Lei Complementar para orientar o legislador sobre o modo como devem ser redigidas as leis, inclusive no que tange à clareza, precisão e coerência lógica.

É o que se vê na Lei Complementar 95/98:

Art. 5º A ementa será grafada por meio de caracteres que a realcem e explicitará, de modo conciso e sob a forma de título, o objeto da lei.

(...)

Art. 7º O primeiro artigo do texto indicará o objeto da lei e o respectivo âmbito de aplicação, observados os seguintes princípios:

- I - excetuadas as codificações, cada lei tratará de um único objeto;
- II - a lei não conterà matéria estranha a seu objeto ou a este não vinculada por afinidade, pertinência ou conexão;
- III - o âmbito de aplicação da lei será estabelecido de forma tão específica quanto o possibilite o conhecimento técnico ou científico da área respectiva;
- IV - o mesmo assunto não poderá ser disciplinado por mais de uma lei, exceto quando a subsequente se destine a complementar lei considerada básica, vinculando-se a esta por remissão expressa.

(...)

Art. 11. As disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, observadas, para esse propósito, as seguintes normas:

I - para a obtenção de clareza:

- a) usar as palavras e as expressões em seu sentido comum, salvo quando a norma versar sobre assunto técnico, hipótese em que se empregará a nomenclatura própria da área em que se esteja legislando;
- b) usar frases curtas e concisas;
- c) construir as orações na ordem direta, evitando preciosismo, neologismo e adjetivações dispensáveis;
- d) buscar a uniformidade do tempo verbal em todo o texto das normas legais, dando preferência ao tempo presente ou ao futuro simples do presente;
- e) usar os recursos de pontuação de forma judiciosa, evitando os abusos de caráter estilístico;

II - para a obtenção de precisão:

- a) articular a linguagem, técnica ou comum, de modo a ensejar perfeita compreensão do objetivo da lei e a permitir que seu texto evidencie com clareza o conteúdo e o alcance que o legislador pretende dar à norma;
- b) expressar a idéia, quando repetida no texto, por meio das mesmas palavras, evitando o emprego de sinonímia com propósito meramente estilístico;
- c) evitar o emprego de expressão ou palavra que confira duplo sentido ao texto;
- d) escolher termos que tenham o mesmo sentido e significado na maior parte do território nacional, evitando o uso de expressões locais ou regionais;
- e) usar apenas siglas consagradas pelo uso, observado o princípio de que a primeira referência no texto seja acompanhada de explicitação de seu significado;

- f) grafar por extenso quaisquer referências a números e percentuais, exceto data, número de lei e nos casos em que houver prejuízo para a compreensão do texto;
 - g) indicar, expressamente o dispositivo objeto de remissão, em vez de usar as expressões ‘anterior’, ‘seguinte’ ou equivalentes;
- III - para a obtenção de ordem lógica:
- a) reunir sob as categorias de agregação - subseção, seção, capítulo, título e livro - apenas as disposições relacionadas com o objeto da lei;
 - b) restringir o conteúdo de cada artigo da lei a um único assunto ou princípio;
 - c) expressar por meio dos parágrafos os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo e as exceções à regra por este estabelecida;
 - d) promover as discriminações e enumerações por meio dos incisos, alíneas e itens.

Nada obstante, em matéria tributária não é raro o descumprimento de todas estas diretrizes.

São frequentes os casos de edição de diplomas legislativos diversos relativos a uma mesma matéria, conferindo-lhe um tratamento complementar ou diferente, mas sem alteração ou derrogação expressa da previsão legislativa anterior, ficando a cargo do intérprete apurar o resultado de tal colcha de retalhos legislativa. É o que se vê, por exemplo, nas Leis 12.865/2013, 12.996/2014 e 13.043/2014 no que tange ao parcelamento de débitos fiscais no âmbito da União Federal previsto originalmente pela Lei 11.941/2009.

Fartos também são os exemplos de leis ou medidas provisórias que tratam de temas variados, desde questões tributárias e instituição de benefícios fiscais, passando por matérias financeiras até matérias de políticas públicas, o que dificulta a compreensão do objeto da norma e o escopo da sua aplicação. Nota-se que muitas destas propostas são relacionadas à proteção do interesse particular de determinados grupos, dotados de maior influência política. “Como o pulo do sapo de Guimarães Rosa, a balbúrdia de leis e siglas brasileira não é produto da boniteza, mas da precisão. Elas tecem uma rede de atalhos úteis para o andar de cima, inacessíveis ao andar de baixo.”⁵

Além disso, a prática reiterada da edição de medidas provisórias pelo Executivo para tratar de matérias tributárias, sem os requisitos de relevância e urgência exigidos pelo art. 62 da Constituição, acaba por subverter a atuação ordinária do Congresso Nacional, em razão do trancamento de pauta, ficando sobrestadas, até que se ultime a votação, as demais deliberações legislativas da Casa em que estiver tramitando⁶.

⁵ Coluna do jornalista Elio Gaspari, intitulada “O governo na defesa dos gatos gordos”, publicada em 25/02/2015, no jornal O Globo. Disponível em <http://oglobo.globo.com/opiniaio/o-governo-na-defesa-dos-gatos-gordos-15429371#ixzz3Srbqra18>. Acesso em 26/02/2015.

⁶ Atualmente prevalece entendimento no sentido de que as Propostas de Emenda à Constituição (PEC), projetos de lei complementar, resoluções e decretos legislativos poderão ser votados em sessões extraordinárias, mesmo com a pauta trancada por MPs nas sessões ordinárias.

Neste sentido, destaca-se o voto proferido pelo Ministro Celso de Mello, Relator nos autos do MS 27931, no STF, em que considerou que o entendimento referido é compatível com o modelo teórico da separação de

De outro lado, sempre foi muito comum a prática do chamado “contrabando legislativo”, em que o Congresso Nacional aproveita a ocasião do exame do projeto de lei de conversão de uma medida provisória para incluir no texto final emendas parlamentares que não tenham pertinência temática com o objeto da medida provisória em apreciação, vulgarmente conhecidas por “emendas jabuti”.

Recentemente a prática foi considerada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal (STF) no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 5127. A ação direta foi julgada improcedente, por maioria, para manter a validade da norma em questão, mas na proclamação do resultado do julgamento foi determinada a cientificação do Poder Legislativo de que o STF afirmou, com efeitos *ex nunc*, que não é compatível com a Constituição a apresentação de emendas sem relação de pertinência temática com medida provisória submetida à sua apreciação.

Segundo o voto da Ministra Relatora Rosa Weber, o chamado “contrabando legislativo” não denota mera inobservância de forma, mas um procedimento antidemocrático, em que se subtrai do debate legislativo – intencionalmente ou não – a discussão sobre normas que irão regular a vida em sociedade. A Ministra salientou que ao seguir o rito da conversão de medida provisória, impediu-se que os dispositivos questionados fossem analisados por comissões temáticas, fossem objeto de audiências públicas e que fosse debatido e refletido de forma mais aprofundada.

Reconhece-se aqui que a prática deve ser repudiada, por esvaziar o processo legislativo, ao impedir o cumprimento do seu ideal democrático, impossibilitando a ampla participação e os debates que poderiam ser suscitados na apreciação da matéria pela via ordinária.

Acerca da complexidade, Luciano Gomes Filippo (2012, p. 54) ressalta que há dois ângulos diferentes para a sua observação e duas definições possíveis: “a primeira, como característica daquilo que reúne vários elementos diferentes; a segunda, sinônimo de algo difícil, confuso, obscuro”.

poderes, haja vista que revela fórmula hermenêutica capaz de assegurar, por meio da preservação de adequada relação de equilíbrio entre instâncias governamentais (o Poder Executivo e o Poder Legislativo), propondo ainda uma interpretação conforme ao § 6º do art. 62 da Constituição, na redação resultante da EC 32/2001, para, sem redução de texto, restringir-lhe a exegese, em ordem a que, afastada qualquer outra possibilidade interpretativa, seja fixado entendimento de que o regime de urgência previsto em tal dispositivo constitucional — que impõe o sobrestamento das deliberações legislativas das Casas do Congresso Nacional — refere-se, tão-somente, àquelas matérias que se mostrem passíveis de regramento por medida provisória, excluídos, em consequência, do bloqueio imposto pelo aludido dispositivo, as propostas de emenda à Constituição e os projetos de lei complementar, de decreto legislativo, de resolução e, até mesmo, tratando-se de projetos de lei ordinária, aqueles que veiculem temas pré-excluídos do âmbito de incidência das medidas provisórias.

Em tese, o direito tributário pode ser complexo no primeiro sentido, em razão da quantidade de tributos existentes, criados com o propósito de atender melhor o princípio da capacidade contributiva, mas cujo cumprimento pode ser relativamente fácil para os contribuintes. Contudo, infelizmente, a referência à complexidade no caso brasileiro não é feita neste sentido.

Em matéria tributária outro caso exemplar de todos os problemas acima narrados é a Medida Provisória 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009.

O texto original da Medida Provisória 449/2008 foi publicado inicialmente em 4/12/2008 e posteriormente retificado, com nova publicação em 12/12/2008. O texto retificado possuía um total de 66 (sessenta e seis) artigos, e contava com a seguinte ementa: “Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários, concede remissão nos casos em que especifica, institui regime tributário de transição, e dá outras providências”.

No Congresso Nacional, a Medida Provisória 449/2008 foi convertida na Lei 11.941/2009, passando a um total de 80 artigos e trazendo a seguinte ementa: “Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição, alterando o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, as Leis nºs 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.213, de 24 de julho de 1991, 8.218, de 29 de agosto de 1991, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.469, de 10 de julho de 1997, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 10.426, de 24 de abril de 2002, 10.480, de 2 de julho de 2002, 10.522, de 19 de julho de 2002, 10.887, de 18 de junho de 2004, e 6.404, de 15 de dezembro de 1976, o Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e as Leis nºs 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 10.925, de 23 de julho de 2004, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 11.116, de 18 de maio de 2005, 11.732, de 30 de junho de 2008, 10.260, de 12 de julho de 2001, 9.873, de 23 de novembro de 1999, 11.171, de 2 de setembro de 2005, 11.345, de 14 de setembro de 2006; prorroga a vigência da Lei nº 8.989, de 24 de fevereiro de 1995; revoga dispositivos das Leis nºs 8.383, de 30 de dezembro de 1991, e 8.620, de 5 de janeiro de 1993, do Decreto-Lei nº 73, de 21 de novembro de 1966, das Leis nºs 10.190, de 14 de fevereiro de 2001, 9.718, de 27 de novembro de 1998, e 6.938, de 31 de agosto de 1981, 9.964, de 10 de abril de 2000, e, a partir da instalação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, os Decretos nºs 83.304, de 28 de março de 1979, e 89.892, de 2 de julho de 1984, e o art. 112 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005; e dá outras providências”.

Por sua vez, a Lei 11.419/2009 já teve diversos de seus dispositivos alterados ou revogados (os artigos 10, 15 a 24, 48, 59, 60), e também foi alvo de uma espécie de complementação, mas sem alteração no seu texto originário, pelas Leis 12.865/2013, 12.996/2014 e 13.043/2014.

Mais um exemplo de como a complexidade danosa e as sucessivas alterações legislativas em nosso país dificultam o processo de interpretação da legislação tributária é apresentado por Sérgio André Rocha (2015):

Recentemente, a Lei nº 12.973/14 ("Lei 12.973") alterou as regras sobre a amortização fiscal do ágio, estabelecendo a vedação do chamado "ágio interno", ou seja, o ágio gerado entre empresas de um mesmo grupo econômico. Logo surgiram os debates a respeito dos efeitos da nova regra como elemento de interpretação das regras anteriores, mais especificamente do artigo 7º da Lei nº 9.532/97 ("Lei 9.532").

A questão que se debate, portanto, é se a vedação agora estabelecida, a qual, salvo a opção prevista no artigo 75 da Lei 12.973, apenas entrou em vigor no dia 01 de janeiro de 2015, pode ser interpretada no sentido de que a geração de ágio intragrupo era permitida na legislação anterior (já que apenas agora está expressamente vedada).

A mesma Lei 12.973 alterou a redação do artigo 12 do Decreto-Lei nº 1.598/77 ("DL 1.598"), modificando o conceito de receita bruta, para incluir no mesmo, além (i) do produto da venda de bens nas operações de conta própria; (ii) do preço da prestação de serviços em geral; e (iii) do resultado auferido nas operações de conta alheia; também (iv) as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nas mencionadas anteriormente.

Sabe-se que, atualmente, a matéria relativa à inclusão das receitas operacionais da empresa no conceito de receita bruta, para fins de apuração da base de cálculo do PIS e da COFINS no regime cumulativo, encontra-se pendente de apreciação no Supremo Tribunal Federal. Daí a pergunta: é possível argumentar que a redação da nova regra permite afirmar que, anteriormente à sua vigência, não havia permissão para a incidência das aludidas contribuições sobre esse tipo de receita?

Há que se lembrar ainda a complexidade da legislação que rege as obrigações tributárias acessórias, problema que, ano após ano, classifica o Brasil em primeiro lugar, em um ranking às avessas, como o país em que são necessárias mais horas para apurar e pagar os tributos (2.600 horas/ano, de acordo com o Relatório *Doing Business*, publicado pelo Grupo Banco Mundial⁷), seguido pela Bolívia (1.025 horas/ano) e pela Nigéria (907,9 horas/ano).

Acrescenta-se que, causando mais complicações, o Código Tributário Nacional (CTN) estabeleceu normas de interpretação e integração, com a pretensão de orientar a aplicação de suas regras.

O Código Tributário Nacional possui dois capítulos inteiros dedicados a normas aplicação, interpretação e integração da legislação tributária (capítulos III e IV do Título I do Livro II do CTN).

⁷ Disponível em <<http://portugues.doingbusiness.org/data/exploreeconomies/brazil#paying-taxes>>. Acesso em 27/07/2015.

O CTN buscou privilegiar o papel do legislador em detrimento do intérprete, deixando de lado o processo democrático de interpretação, segundo o qual são intérpretes do direito tributário todos aqueles que o aplicam, sendo também admissíveis todos os métodos ou cânones de interpretação.

Conforme se vê nas memórias do trabalho da elaboração do Código Tributário Nacional, na página 12 da Exposição de Motivos do Ministro da Fazenda, encaminhando o projeto do Código ao Presidente da República, foi destacado que o anteprojeto elaborado pela comissão liderada por Rubens Gomes de Sousa, ao enfrentar o problema da interpretação da lei tributária, adotou “decisivamente a orientação moderna da hermenêutica integrativa e finalística, traduzida na rejeição de quaisquer limitações apriorísticas da função do aplicador da lei”⁸.

O art. 128 do anteprojeto assim previa: “na aplicação da legislação tributária, são admissíveis quaisquer métodos ou processos de interpretação, observado o disposto neste Título”.

De outro lado, a redação do art. 133 do anteprojeto, de maneira aparentemente contraditória com a redação do art. 128, previa que “será interpretada literalmente a legislação tributária excepcional em relação ao direito tributário comum, assim considerada a que disponha sobre: (i) suspensão ou exclusão do crédito tributário; (ii) concessão de reduções ou franquias tributárias, ou de dispensa de obrigações acessórias, ainda que em caráter temporário ou condicional”.

Tais dispositivos sofreram mudanças na redação, correspondendo aos arts. 73 e 77 do projeto apresentado em 1954 ao Presidente da República, mas sem alterações significativas de conteúdo no que concerne ao tema aqui discutido.

Contudo, em comparação com a redação final do Código, aprovada pelo Congresso em 1966, já durante o período da ditadura militar, no governo de Castelo Branco, nota-se que foi suprimida a referência à admissão de “quaisquer métodos ou processos de interpretação”, mantida apenas a ideia da “interpretação literal”, conforme se vê do atual art. 111 do CTN.

E a previsão contida no art. 111 do CTN, lamentavelmente, influi de maneira decisiva na interpretação que é desenvolvida hoje pelos Tribunais e pela administração tributária.

Ora, conforme já previa originalmente o texto do anteprojeto do Código Tributário, a interpretação do direito tributário está inserida na sistemática da atividade hermenêutica em geral, que admite uma pluralidade metodológica, devendo respeitar também os princípios gerais do direito e as normas gerais de interpretação, o que consta inclusive no art. 5.º da Lei de

⁸ Disponível em <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/511517>>. Acesso em 24/10/2015.

Introdução às Normas do Direito Brasileiro (“na aplicação da lei, o juiz atenderá aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum”).

Ricardo Lobo Torres (2006, p. 154) assim explica a pluralidade metodológica e a interdisciplinaridade, tal qual apresentada pela jurisprudência dos valores:

O que se observa é a pluralidade e a equivalência, sendo os métodos aplicados de acordo com o caso e com os valores ínsitos na norma: ora se recorre ao método sistemático, ora ao teleológico ou ao histórico, até porque não são contraditórios, mas se complementam e intercomunicam. No direito tributário os métodos variam de acordo até com o tributo a que se aplicam (...). Os métodos de interpretação, por conseguinte, devem ser estudados dentro de uma vista pluralista. Entre eles não existe hierarquia. Têm igual peso, variando a sua importância de acordo com o caso e com as valorações jurídicas na época da aplicação, como sempre reconheceu a doutrina não extremada, seja no Direito em geral, seja nos ramos especializados do Constitucional e do Tributário.

Assim, a aplicação do pluralismo metodológico, representado pela conjugação de diversos critérios de interpretação, é necessária e até mesmo inevitável, uma vez que os critérios são efetivamente complementares e inter-relacionados, não havendo como se pretender que haja *a priori* um único critério de interpretação, em que pesem as críticas feitas à referida doutrina e à jurisprudência de valores, ao sustentarem que uma excessiva abertura metodológica poderia dar margem a um decisionismo judicial (VELLOSO, 2005, p. 120).

Em nosso país, a atividade de interpretação e integração dos textos jurídicos parece muitas vezes relegada a um segundo plano, sendo frequentes as hipóteses em que o próprio intérprete judicial se curva diante de regras como o citado art. 111 ou também o art. 110 do CTN, até mesmo quando se cogita da interpretação dos conceitos constitucionais, o que causa ainda mais complicações a respeito da interpretação da legislação tributária, conforme será visto adiante.

Para além do disposto no Código Tributário Nacional, tem se tornado cada vez mais comum a edição de leis de cunho interpretativo, buscando conferir uma interpretação autêntica da legislação acerca do sentido e o alcance de determinada previsão legislativa anterior, medida comumente utilizada como uma resposta a uma determinada interpretação da legislação tributária realizada pelo Poder Judiciário.

No entanto, considerando que muitas destas leis interpretativas têm sua gênese no próprio Poder Executivo (Medidas Provisórias), é flagrante o seu *deficit* de consentimento.

Com frequência, esta opção provoca ainda mais conflitos, em razão da instabilidade proveniente das sucessivas alterações legislativas e do intento de produção de efeitos retroativos em grau máximo, buscando amparo no art. 106, I, do CTN, em violação aos princípios da irretroatividade e da confiança.

Não bastasse a complexidade, a instabilidade e a baixa qualidade da legislação tributária, ainda é frequente em nosso país um problema mais grave, proveniente da edição de leis inconstitucionais, a refletir uma inconstitucionalidade útil⁹ ao Estado, mas que aumenta sensivelmente o volume de litígios entre fisco e contribuintes, que se veem obrigados a ingressar no Poder Judiciário, para assegurar suas garantias.

Exemplo disso foi o Decreto 7.567/2011, que aumentou alíquotas do IPI para automóveis importados, sem obedecer ao prazo de anterioridade previsto no art. 150, III, alínea “c” da Constituição.

Também são muitos os exemplos de sanções políticas utilizadas como meio indireto para constranger o sujeito passivo ao pagamento de tributos, prática que de longa data é reputada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, por violação ao princípio da livre iniciativa, conforme se extrai das Súmulas 70, 323 e 547 do STF.

Os problemas antes elencados podem suscitar outras importantes reflexões, inclusive sobre a necessidade de melhor qualidade na produção legislativa, na tentativa de reduzir este nível de incerteza tão elevado, ainda que não se possa eliminá-lo por completo.

Contudo, o escopo da presente dissertação é mais modesto, não alcançando este aspecto da qualidade da produção legislativa, de modo que a indeterminação e a complexidade que marcam a legislação tributária são consideradas aqui como uma premissa dada, a partir da qual será desenvolvida a proposta de um modelo de cooperação voltada para a prevenção de litígios acerca da interpretação da legislação tributária.

A melhoria da qualidade da produção legislativa é tema de grande relevo e que igualmente demanda estudos acadêmicos aprofundados, podendo ser trabalhado com mais rigor por ocasião do desenvolvimento de uma tese voltada especificamente para este fim, de maneira que a prevenção de litígios não se colocaria no plano da interpretação da legislação tributária, tal como proposto no escopo mais modesto da presente dissertação, mas talvez no momento de elaboração da própria legislação.

Ainda no que tange à complexidade da legislação tributária brasileira, a despeito de, por questões metodológicas, o foco da presente dissertação ser dirigido à esfera federal, não se pode deixar de registrar a configuração do nosso sistema tributário nacional em três esferas federativas, o que resulta numa multiplicidade de subsistemas legislativos, um para cada ente

⁹ Conforme destaca Ricardo Lobo Torres (2005, pp. 24-25), “a questão da inconstitucionalidade útil é extremamente delicada, eis que pode fortalecer o argumento formalista da eficácia *ex tunc* da declaração de inconstitucionalidade, exacerbando-lhe os efeitos perversos, ou favorecer a síndrome da presunção de inconstitucionalidade da norma tributária que se tornou moda no Brasil nos últimos anos”.

federativo, resultando em um total de 5598 subsistemas tributários¹⁰, todos igualmente dotados de complexidade, sendo também muito comum surgirem situações em que há dúvidas sobre o ente federativo competente para a instituição e cobrança de determinado tributo.

1.3 As mutações normativas sem alteração legislativa.

Conforme destacado anteriormente, o fenômeno da indeterminação é decorrente, dentre outros aspectos, da utilização de tipos ou conceitos dotados de maior abertura ou maior grau de indeterminação¹¹, utilizados inclusive com o propósito de viabilizar a aplicação da lei em massa. Do contrário, possivelmente haveria um engessamento ou a uma obsolescência prematura da legislação, além de uma situação de maior iniquidade do sistema fiscal.

Neste sentido, para Ricardo Lobo Torres “o Direito Tributário não pode prescindir dos conceitos jurídicos indeterminados e dos tipos jurídicos, que, abertos por natureza, possibilitam a reelaboração e a renovação da norma por parte do intérprete” (2006, p. 325).

É neste contexto que se insere o problema da mutação normativa sem alteração legislativa, sendo, a rigor, também uma forma de manifestação do fenômeno da indeterminação acima destacado, e um fator que igualmente potencializa os conflitos na interpretação da legislação. Optou-se por tratá-lo em um tópico apartado apenas para maior clareza.

É inevitável que o Direito, como objeto cultural, evolua e se transforme, no tempo e no espaço, independente de alteração formal no texto legal, tendo em vista mudanças de ordem cultural, moral, econômica e política (QUEIROZ, 2014c, p. 13), fenômeno que se torna mais acelerado em virtude dos avanços tecnológicos no campo dos sistemas de informação e comunicação.

Assim, em razão de tais mudanças, é possível que sobrevenha uma nova interpretação acerca do mesmo enunciado normativo, produzindo então uma nova norma, daí a expressão mutação normativa.

¹⁰ De acordo com o estudo do IBPT anteriormente referido, desde a promulgação da Constituição Federal até 30/09/2015, foram editadas 30.680 normas tributárias federais, 103.867 normas tributárias estaduais e 217.819 normas tributárias municipais.

¹¹ Conforme já mencionado, entende-se não há diferença relevante nas noções de tipo e conceito, uma vez que ambos podem ser aproximados quando se admite a possibilidade de conceitos indeterminados, mas foi mantida a distinção quando se trata de uma referência à doutrina que ainda a adota.

Este fenômeno agrega sérias dificuldades na interpretação da legislação, pois tal mutação normativa, sem um reflexo expresso no texto jurídico, acaba por deixar dúvidas acerca da sua aplicação temporal, se retroativa à data da produção do texto jurídico, se vinculante para a atuação de todos intérpretes, dentre outros problemas (QUEIROZ, 2014c, pp. 12-16).

Além disso, uma mutação normativa que venha a alcançar fatos passados, em violação ao princípio da irretroatividade e da não surpresa do contribuinte, também suscita conflitos.

O problema aparece tanto no âmbito da interpretação da legislação pela administração tributária, como também no âmbito da interpretação pelo Judiciário.

Na esfera administrativa, não é rara a mudança dos critérios de interpretação pela autoridade fazendária, feita inclusive com o intuito de aumentar a arrecadação.

Segundo o art. 146 do CTN, a modificação introduzida nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução. No entanto, mesmo que o contribuinte observe as normas complementares editadas pela administração tributária que estejam em vigor no momento do fato gerador, de acordo com a previsão do art. 100, parágrafo único do CTN, é possível que uma eventual mudança em tais normas complementares venha a prevalecer sobre fatos geradores já ocorridos, eis que o dispositivo afasta apenas as penalidades e encargos moratórios.

A introdução de uma mudança de interpretação, ainda que restrita a fatos geradores futuros, pode causar grande insegurança aos contribuintes, que muitas vezes já se adaptaram a uma determinada orientação, organizando os seus negócios de acordo com uma determinada expectativa de tributação.

Um exemplo citado por GOMES (2010, pp. 106-108) é o caso da interpretação do art. 11 da Lei 9.779/1999, ao considerar o sistema não cumulativo do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), previu a possibilidade de utilização de créditos decorrentes das compras de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem. Em um primeiro momento, com a finalidade de regular a apuração e utilização dos créditos do IPI, a Receita Federal publicou a Instrução Normativa 33/1999, definindo que os insumos utilizados na industrialização podem gerar crédito do IPI, inclusive para a fabricação de produtos imunes, isentos e sujeitos à alíquota zero, entendimento reiterado na Solução de Consulta 127/2003. No entanto, após o julgamento pelo STF dos Recursos Extraordinários 353.657 e 370.682, no qual foi fixada a tese da impossibilidade de aproveitamento dos créditos na hipótese de insumos favorecidos pela alíquota zero ou com isenção, a Receita Federal editou o Ato Declaratório

Interpretativo n.º 05/2006, enunciado uma mudança na interpretação anteriormente declarada na Instrução Normativa 33/1999 (GOMES, 2010, pp. 106-108).

O problema é ainda mais grave quando a mutação normativa sem alteração legislativa se dá no âmbito do Poder Judiciário, sendo fruto da instabilidade das decisões proferidas, da divergência entre os julgadores, entre os Tribunais e dentro dos Tribunais.

Em regra, as decisões judiciais produzem efeitos em alguma medida retroativos, de modo que a oscilação da jurisprudência consolidada anteriormente causa forte abalo à confiança do contribuinte quanto à estabilidade do ordenamento, podendo também causar impactos significativos ao fisco.

Já se tornou comum a divergência de entendimento entre o Superior Tribunal de Justiça e o Supremo Tribunal Federal, quando instados a se manifestar sobre a mesma matéria, provocando grande insegurança para todos os afetados, sejam contribuintes, seja o próprio fisco.

Em diversos casos debatendo a interpretação da legislação tributária, o Superior Tribunal de Justiça afirmou o seu entendimento em um determinado sentido, inclusive com a consolidação em enunciado de súmula ou com a prolação de decisão na sistemática dos recursos repetitivos, porém, em razão da apreciação da matéria pelo Supremo Tribunal Federal alcançando um entendimento diverso, o Superior Tribunal de Justiça curvou-se diante da nova orientação, alterando seu entendimento anterior. Neste sentido, destacam-se as discussões nos temas da revogação da isenção da COFINS por lei ordinária¹², o início da vigência e aplicação do prazo de prescrição para a repetição do indébito em razão da Lei Complementar 118/2005¹³, e a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS¹⁴.

¹² No âmbito do STJ, a Súmula 276 e o acórdão do REsp 382.736/SC, dentre outros, firmaram entendimento no sentido de que a isenção de COFINS prevista LC 70/91 não poderia ser revogada por lei ordinária (Lei 9430/96). Já no STF, como decorrência do entendimento firmado na ADC 1, os acórdãos proferidos nos Recursos Extraordinários 377.457 e 381.964 fixaram entendimento no sentido da constitucionalidade da revogação da isenção da COFINS pela Lei 9430/96. Após isto, o STJ, ao julgar o REsp 826.428 no rito do art. 543-C do CPC, seguiu o entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal.

¹³ No STJ, no Agravo de Instrumento nos Embargos de Divergência em Recurso Especial 644.736 e no REsp 1.002.932, foi firmado entendimento no sentido de o art. 3º da LC 118/2005 somente pode ter eficácia prospectiva, incidindo apenas sobre situações que venham a ocorrer a partir da sua vigência, e que, relativamente aos pagamentos efetuados a partir de 09/06/05, o prazo para a repetição do indébito é de cinco anos, a contar da data do pagamento, enquanto que nos pagamentos anteriores, a prescrição obedece ao regime previsto no sistema anterior (tese dos cinco mais cinco). No entanto, no STF, no julgamento do RE 566.621, foi fixado o marco para a aplicação do regime novo de prazo prescricional levando-se em consideração a data do ajuizamento da ação de repetição do indébito (se anterior ou posterior a 09/06/2005), não a data do pagamento, de modo que a LC 118/2005 deveria ser aplicada às ações ajuizadas a partir de 09/06/2006, data da sua entrada em vigor. Após isto, o STJ alterou o seu entendimento anterior, para adequar a sua jurisprudência à orientação do STF (REsp 1.269.570).

¹⁴ A matéria foi julgada pelo STF no RE 240785 em sentido diverso da orientação firmada anteriormente pelo STJ nas Súmulas 68 e 94. Após isto, viu-se, em decisão da Primeira Turma do STJ, proferida em 10/03/2015, no

Aqui, vale lembrar a metáfora feita pelo Ministro Humberto Gomes de Barros, quando do julgamento do Agravo Regimental no Recurso Especial n.º 382736, em que comparou o Superior Tribunal de Justiça ao piloto do avião que se perdeu na Selva Amazônica, e fica andando em círculos, sem saber para onde está indo, e ainda ao piloto do *banana-boat*, brinquedo em que o principal objeto é derrubar seus participantes, ao fazer cursos de quase 90 graus. No mesmo sentido, lembra-se também a frase atribuída ao ex-Ministro do Supremo Tribunal Federal Victor Nunes Leal: “pior do que engessar a jurisprudência é mudá-la constantemente”¹⁵.

Na tentativa de minimizar este efeito de insegurança decorrente das oscilações de jurisprudência, é admitida a modulação dos efeitos temporais das decisões judiciais.

A regra inicialmente foi prevista no art. 27 da Lei 9.868/99, que trata especificamente de hipótese de declaração de inconstitucionalidade de lei, em ação de controle concentrado, dispositivo largamente utilizado pelo Supremo Tribunal Federal.

Mais recentemente, a modulação temporal dos efeitos das decisões judiciais recebeu um tratamento mais abrangente com a sua introdução no novo Código de Processo Civil, que assim disciplinou: “na hipótese de alteração de jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal e dos tribunais superiores ou daquela oriunda de julgamento de casos repetitivos, pode haver modulação dos efeitos da alteração no interesse social e no da segurança jurídica” (art. 927, § 3.º da Lei 13.105/2015).

A modulação, contudo, também não fica imune a problemas. A sua utilização em larga escala pode produzir até mesmo um resultado adverso de estímulo à judicialização, uma vez que, considerando o critério que foi adotado pelo STF por ocasião do julgamento dos Recursos Extraordinários 559.943, 559.882, 560.626 e 556.664, somente aqueles contribuintes que tiverem ajuizado suas ações anteriormente à data da prolação da decisão é que poderão se valer dos seus efeitos¹⁶.

AgRg no AREsp 593627, a adoção de entendimento de sentido de que o ICMS não integra a base de cálculo do PIS e da COFINS, na linha do que foi estabelecido pelo STF no RE 240785. Nada obstante, em 10/06/2015 foi concluído o julgamento pela Primeira Seção do STJ do REsp repetitivo 1330737, que tratou de tema semelhante, mas se concluiu no sentido da legalidade da inclusão do ISS na base de cálculo do PIS e da COFINS. Ressalta-se que o tema ainda está em debate no âmbito do STF, na ADC 18 e no RE 574.706, com repercussão geral.

¹⁵ A referência ao Ministro Victor Nunes Leal foi extraída do voto do Ministro Franciulli Neto nos Embargos de Divergência no Recurso Especial n.º 435835 – STJ.

¹⁶ Vale destacar aqui a proposta do Ministro Gilmar Mendes: “Estou acolhendo parcialmente o pedido de modulação de efeitos, tendo em vista a repercussão e a insegurança jurídica que se pode ter na hipótese; mas estou tentando delimitar esse quadro de modo a afastar a possibilidade de repetição de indébito de valores recolhidos nestas condições, com exceção das ações propostas antes da conclusão do julgamento. Nesse sentido, eu diria que o Fisco está impedido, fora dos prazos de decadência e prescrição previstos no CTN, de exigir as contribuições da seguridade social. No entanto, os valores já recolhidos nestas condições, seja

administrativamente, seja por execução fiscal, não devem ser devolvidos ao contribuinte, salvo se ajuizada a ação antes da conclusão do presente julgamento. Em outras palavras, são legítimos os recolhimentos efetuados nos prazos previstos no arts. 45 e 46 e não impugnados antes da conclusão deste julgamento. Portanto, reitero o voto pelo desprovimento do recurso extraordinário, declarando a inconstitucionalidade do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei n.º 1.569 e dos arts. 45 e 46 da Lei n.º 8.212, porém, com a modulação dos efeitos, *ex nunc*, apenas em relação às eventuais repetições de indébito ajuizadas após a presente data, a data do julgamento” (RE 556664, Proposta do Relator Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgamento em 12.6.2008, *DJe* de 14.11.2008).

Destaca-se ainda a manifestação da Ministra Cármen Lúcia, em seu voto no RE 559943, no sentido da “declaração de inconstitucionalidade, com efeito 'ex nunc', salvo para as ações judiciais propostas até 11.6.2008, data em que o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei n. 8.212/1991”.

No entanto, o critério é criticável. Conforme sustenta QUEIROZ (2014c), a solução mais adequada seria atribuir efeitos *ex nunc* a contar da adoção do novo entendimento, mas de maneira que o novo entendimento seja aplicável aos novos fatos geradores, não às novas ações propostas.

2. OS PROBLEMAS DOS INSTRUMENTOS DE PREVENÇÃO E DE SOLUÇÃO DE LITÍGIOS ENTRE FISCO E CONTRIBUINTES NO QUE CONCERNE À INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.

2.1 A insuficiência dos atos normativos secundários editados pela administração tributária e da consulta pública como instrumentos de prevenção dos litígios entre fisco e contribuintes acerca da interpretação da legislação tributária.

Em nosso país há diversos instrumentos que podem viabilizar a uniformização da interpretação tributária no âmbito da administração federal, seja no âmbito da edição de atos normativos secundários pela administração, seja no âmbito do procedimento administrativo fiscal.

Conforme defende Marcus Lívio Gomes, por força do princípio da unidade, a administração tem o dever de promover a coerência interna de seus atos para prevenir e resolver as antinomias e lacunas do ordenamento jurídico, o deve ocorrer tanto no nível da produção normativa secundária da administração tributária, como também no nível aplicativo do direito, “ao prevenir e resolver contradições, indeterminação de conteúdo e lacunas, preferindo a interpretação que se revele harmônica com os valores e princípios constitucionais e com a legislação considerada sistematicamente” (GOMES, 2010, p. 187).

De fato, as instruções ministeriais para a execução das leis, decretos e regulamentos, bem como as instruções normativas e os atos declaratórios interpretativos expedidos pela Secretaria da Receita Federal Brasil e os demais procedimentos existentes no âmbito do contencioso administrativo federal podem servir ao estabelecimento de critérios uniformizadores da interpretação da legislação tributária.

No entanto, os diversos instrumentos voltados à uniformização da interpretação da legislação tributária no âmbito da administração pública federal de nosso país não se mostram eficientes para evitar a instauração de litígios entre fisco e contribuintes, e muitas questões acabam sendo levadas ao Judiciário para solução.

A atuação da administração pública, naquilo que busca explicitar como será a interpretação das normas tributárias pelo fisco, muito frequentemente é exercida com a produção unilateral de atos normativos secundários, que não se abrem à participação ou

cooperação por parte dos contribuintes, não havendo sequer transparência dos atos que compõem este processo de regulamentação secundária da legislação.

Em hipóteses marcadas pelo fenômeno da indeterminação, estudadas neste trabalho, há zonas de imprecisão e espaços não preenchidos pelo legislador, tornando inevitável a existência de uma margem de complementação da legislação fiscal (TORRES, 2005, p. 435).

Soma-se a isso a crescente complexidade do direito tributário e o aumento do número de contribuintes, que também dificultam o trabalho da administração tributária.

Por estes motivos, como uma decorrência do princípio da eficiência, há quem defenda que o princípio da praticabilidade implicaria que o legislador não vá tão longe na determinação das soluções legais, a fim de deixar à administração pública uma certa margem de livre decisão, sob pena se produzir soluções impraticáveis, no sentido de economicamente insuportáveis pelo fisco. Nas palavras de Casalta Nabais:

(...) tanto a massificação das relações jurídico-fiscais, expressa nos milhões de contribuintes singulares ou colectivos que têm de satisfazer as obrigações de imposto, de fazer as correspondentes declarações e cumprir com os mais diversificados deveres acessórios, como as exigências decorrentes de uma tributação progressivamente preocupada com critérios materiais de justiça, que reclama uma capacidade contributiva efectiva (real) e, frequentemente, apurada em termos personalizados (como ocorre no imposto sobre o rendimento), não se compadece com as mais lídimas pretensões de um legislador onnipotente, capaz de levar a disciplina dos elementos essenciais dos impostos até aos mais ínfimos pormenores. (NABAIS, 2009, pp. 374-375).

Por outro lado, neste mesmo contexto de massificação das relações tributárias, atrelado ao fenômeno da indeterminação e à complexidade e obscuridade normativa, a pretexto de garantir maior eficiência, não são raras as situações em que a administração pública vem a exercer tal atividade normativa secundária ultrapassando a legalidade estrita meramente com o propósito de garantir ou aumentar a arrecadação (ALTAMIRANO, 2005).

Neste espaço da interpretação que é realizada por parte administração tributária, é com frequência que se vê interpretações que parecem pautadas em um suposto “direito fundamental de definir” independentemente do uso linguístico que se costuma atribuir a uma determinada palavra.

Como lembra Amartya Sen (2005, p. 18), apenas um Humpty Dumpty, na caricatura de Lewis Carroll em “Alice através do espelho”, poderia apoiar o suposto direito fundamental de criar novas definições: “Quando eu uso uma palavra, esta significa apenas o que eu quero que ela signifique – nem mais, nem menos”.

Com isto, se produz um nível elevado de incerteza, gerando mais conflitos no que concerne à interpretação da legislação tributária.

No que tange à edição de atos normativos secundários pela administração tributária, vale destacar que mais recentemente foi estabelecido o procedimento da Consulta Pública Externa, previsto na Portaria RFB 35/2015, que prevê que a Secretaria da Receita Federal do Brasil poderá disponibilizar consulta pública sobre minutas de Instruções Normativas para que sejam apresentadas sugestões visando ao seu aperfeiçoamento, antes de sua edição.

Assim, quando a Receita Federal do Brasil for regulamentar uma inovação constitucional/legislativa de cunho tributário, ou quando entender necessário alterar de forma significativa orientações proferidas em instruções anteriores, poderá publicar em local próprio na sua página na *internet* o texto do ato normativo que pretende editar, estabelecendo-se um prazo mínimo para manifestação dos interessados.

No período de consulta, entidades representativas da sociedade civil poderão apresentar manifestação escrita sobre o texto, contendo sugestões, bem como a justificativa para o novo texto proposto, que demonstre a pertinência, a viabilidade e o atendimento aos objetivos da norma a ser editada.

A referida Portaria prevê que as sugestões recebidas serão consideradas na definição do texto definitivo da nova norma, contudo, não há previsão sobre a forma que será implementada esta consideração na redação do texto definitivo, tampouco há exigência de que sejam relatadas as contribuições trazidas e explicitas as razões pelas quais a Receita Federal acolheu ou deixou de acolhê-las.

A Portaria RFB 35/2015 faculta à Receita Federal do Brasil a abertura da consulta pública externa, mas não a obriga responder as sugestões apresentadas.

Como se vê, o procedimento até confere um espaço para colaboração por parte dos contribuintes e das entidades representativas da sociedade civil, além de permitir a sua participação em um momento prévio à elaboração de atos normativos administrativos que visem a esclarecer a interpretação da legislação tributária por parte da administração tributária.

No entanto, o procedimento é insuficiente para estabelecer um verdadeiro diálogo, tampouco abre um espaço de cooperação e consenso, pois concebido apenas para permitir uma melhor instrução e compreensão, para que então seja tomada uma decisão por parte da Administração, tanto que sequer é exigido que sejam apresentados fundamentos para a recusa das sugestões ou argumentos apresentados em objeção ao texto proposto.

Acrescenta-se que o art. 100 do CTN prevê que a autoridade administrativa pode elaborar pareceres ou instruções normativas, que consistem em normas complementares da legislação tributária, dentro de uma margem de conformação secundária, que não admite a criação de *ius novum*, em contrariedade aos contornos da lei.

Contudo, a atual redação do art. 100, parágrafo único, do CTN, agrega problemas ao abrir caminho para práticas violadoras à confiança e boa-fé, pois mesmo que o contribuinte observe rigorosamente as normas complementares editadas pela administração tributária, isto não impede a autuação fiscal, sendo afastadas apenas as penalidades e encargos moratórios¹⁷.

Mesmo no procedimento de consulta administrativa previsto no Decreto 70.235/72 e na Lei 9.430/96, regulamentado pela Instrução Normativa RFB 1.396/2013, e cujo resultado atualmente tem efeito vinculante para toda a administração federal, há outros problemas que impossibilitam a sua utilização como um instrumento eficaz para a prevenção de litígios tributários.

A aceitação da consulta é sujeita a diversas restrições, como nas hipóteses em que o consulente estiver sob procedimento fiscal iniciado para apurar fatos que se relacionem com a matéria consultada, quando o fato já houver sido objeto de decisão anterior, ainda não modificada, proferida em consulta ou litígio em que tenha sido parte o consulente; quando o fato estiver disciplinado em ato normativo, publicado antes de sua apresentação; ou quando o fato estiver definido ou declarado em disposição literal de lei. Também não se admite a consulta em tese, com referência a fato genérico, e quando versar sobre constitucionalidade ou legalidade da legislação tributária e aduaneira.

Este procedimento de solução da consulta tampouco comporta um efetivo espaço de participação do consulente, que, após a sua propositura, se limita apenas a aguardar a prolação de uma solução pelo órgão competente para resolvê-la.

Além disso, também não há um prazo máximo para a apreciação da consulta, de modo que o seu exame pode demorar muitos anos, a depender da gestão de prioridades por parte da administração pública.

Esta demora causa uma evidente insegurança ao consulente, acerca de como deve se dar a interpretação da legislação tributária na hipótese apresentada, que ainda fica sujeito à autuação por parte da autoridade fiscal, uma vez que o requerimento de consulta não suspende o prazo para recolhimento de tributo, impedindo apenas a aplicação de multa e juros de mora.

O problema da demora na apreciação dos requerimentos administrativos culminou com a prolação de um precedente no rito dos recursos repetitivos pelo Superior Tribunal de Justiça,

¹⁷ Destaca-se aqui a proposta defendida por Luís Cesar Souza de Queiroz em palestra realizada em 25/11/2015, no Congresso de Ética Fiscal, organizado pela Procuradoria Regional da República da 2ª Região (PRR2), no sentido de que adoção de novo entendimento da administração fiscal mais gravoso para o contribuinte não pode ser aplicado a fatos geradores já ocorridos, por força dos princípios constitucionais da moralidade, da confiança legítima e da irretroatividade tributária, o que, para fins de consulta, restou reconhecido pela própria Receita Federal, no art. 17 da Portaria RFB 1396/2013 (informação verbal).

no REsp 1.138.206/RS, em que se estabeleceu que o fisco possui um prazo de 360 dias para analisar o pedido administrativo formulado. O entendimento do Tribunal baseou-se no princípio da duração razoável do processo, expresso no art. 5º, LXXVIII, da Constituição, bem como o disposto no art. 7º do Decreto 70.235/72, conjugado com o art. 24 da Lei 11.457/07, que prevê que “é obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte”.

Além disso, uma mudança dos critérios de interpretação feita de modo unilateral e de ofício pela autoridade fazendária, mesmo que em observância aos ditames do art. 146 do CTN, também pode causar grande insegurança aos contribuintes.

Muitas vezes os contribuintes já se adaptaram a uma determinada orientação, organizando os seus negócios de acordo com uma determinada expectativa de tributação, mas são surpreendidos com uma mudança na interpretação adotada pelas diversas autoridades fazendárias, que, por sua vez, podem alterar seu critério jurídico de interpretação apenas com o propósito de aumentar a arrecadação, sob uma pretensa defesa da supremacia do interesse público, mas sem levar em consideração outros fatores, como o viés finalístico da norma ou a influência dos princípios constitucionais como os princípios da isonomia e da capacidade contributiva.

Sobre o tema, Marcus Lívio Gomes (2014, p. 96) defende que a competência da interpretação aplicativa da Administração, à luz dos instrumentos de unificação de critério administrativo presentes na legislação tributária, o que inclui a consulta, deve ser objeto de controle administrativo e judicial sob a perspectiva dos valores e princípios constitucionais da segurança jurídica, confiança legítima, boa-fé e igualdade na aplicação da lei, sendo a unidade de critério um fator de coerência lógico-sistêmica e funcional do sistema jurídico, constituindo princípios de interpretação no momento de sindicar os atos administrativos.

Concorda-se com o autor neste aspecto, no sentido da possibilidade de utilização do procedimento da consulta tributária para se atingir o propósito da uniformização da interpretação da legislação tributária, e que o procedimento deve ser orientado sob a perspectiva dos valores e princípios constitucionais.

No entanto, a solução da consulta ainda consiste na prolação de uma conclusão alcançada de modo unilateral pelo fisco, de maneira que, sem uma efetiva participação dos contribuintes no curso do procedimento, muito frequentemente deixam de ser observados princípios e valores constitucionais que também deveriam orientar a interpretação, o que acaba resultando na instauração de litígios entre fisco e contribuintes e na conseqüente judicialização da matéria.

2.2 A figura do lançamento por homologação e a imprestabilidade do contencioso administrativo tributário para prevenção dos litígios entre fisco e contribuintes acerca da interpretação da legislação tributária.

Neste mesmo cenário de indeterminação e complexidade, em um sistema tributário massificado, permeado ainda pela edição de atos normativos secundários pela administração tributária, que não raramente extrapolam os contornos legais, é estabelecido o modelo do lançamento por homologação, em que o contribuinte tem o dever de interpretar a legislação tributária, apurar e declarar os tributos devidos e pagá-los antecipadamente, antes de qualquer momento de interação ou de conciliação com o fisco. Se neste processo houver algum erro ou divergência na interpretação por parte da administração tributária, esta dispõe do prazo de cinco anos para efetuar o lançamento de ofício, na forma do art. 150 do CTN, podendo ainda impor multas em face do contribuinte.

Conforme destaca Sérgio André Rocha (2014, p. 127), a transferência das atividades de apuração e recolhimentos dos tributos para os contribuintes, responsáveis pela interpretação/aplicação da legislação tributária é característica fundamental dos sistemas tributários massificados, atualmente vigente na maioria dos Estados ocidentais contemporâneos, revelando também o crescimento das controvérsias entre fisco e contribuintes.

No mesmo sentido, Vasco Branco Guimarães (2008, p. 139) observa que se assiste atualmente a um movimento de envolvimento dos administrados na gestão administrativa a todos os níveis, o que se reflete no direito tributário com a instituição do lançamento por homologação, e esta tendência, conjugada com a massificação do sistema tributário, desencadearam um necessário fenômeno de cooperação e diálogo entre a Administração e os contribuintes que deve basear-se na legalidade e na boa-fé.

No entanto, em nosso país não há um ambiente adequado de cooperação e diálogo entre a administração tributária e os contribuintes.

Admite-se ainda que a postura dos contribuintes ao adotar a interpretação da legislação que lhes pareça mais favorável, por ocasião do autolancamento, não configura necessariamente uma prática ilícita ou imoral.

Segundo Ricardo Lobo Torres (2005, p. 28), partindo da premissa de que o pagamento de tributos é uma obrigação jurídica que independe da intenção do contribuinte ou do prazer que lhe possa ocasionar, a economia do imposto ou o desejo de pagar o menor tributo possível,

desde que não haja desrespeito ao comando legal ou o abuso na interpretação da lei, torna-se compatível com a moralidade pública.

Contudo, há diversas atitudes dos contribuintes que podem sim caracterizar a imoralidade fiscal.

Conforme a classificação proposta por TIPKE (2012), é possível identificar as seguintes espécies de atitudes dos contribuintes: (i) o *homo oeconomicus*, que pensa apenas em sua vantagem econômica, e não reconhece nenhum dever moral de conduta; (ii) o barganhista, para quem o imposto só é justo se existe uma contraprestação equivalente; (iii) o desgostoso com o Estado, que está insatisfeito com a política fiscal ou social; (iv) o liberal, partidário do liberalismo fiscal, é sensível ao imposto como limitação da liberdade, de modo que a repugnância que sente pelos impostos pode induzi-lo a não pagar todos os seus impostos, a não pagá-lo pontualmente ou a adotar instrumentos de planejamento tributário a fim de tentar reduzir a sua carga fiscal; (v) o elusor fiscal legalista, que busca aproveitar os benefícios fiscais e as lacunas e passagens obscuras da lei para o mínimo possível de impostos; (vi) o inexperiente, que não é capaz de interpretar as leis fiscais sem a ajuda de um assessor; e (vii) o sensível à justiça, que se escandaliza com as desigualdades do gravame, seja pela concessão de benefícios fiscais, seja pela desigual aplicação das leis tributárias.

Considera-se que a prática de condutas imorais em certa medida é incentivada pela má qualidade do relacionamento entre fisco e contribuintes, marcado pela desconfiança, pela falta de diálogo e de transparência, o que, por sua vez, contribui para alimentar ainda mais o nível de litigiosidade entre fisco e contribuintes.

De outro lado, vale ressaltar a recente implantação pela Receita Federal do Brasil de um sistema informatizado de “Malha Fiscal das Pessoas Jurídicas”, destinado à verificação de inconsistências entre informações econômico-fiscais constantes em declarações, demonstrativos ou outras obrigações acessórias enviadas à Receita. A Malha Fiscal das Pessoas Jurídicas confronta informações de forma automática e aponta os contribuintes que tenham indícios de inconsistências nas informações prestadas à RFB, que serão notificados a respeito das divergências verificadas.

O sistema de “Malha Fiscal” busca estimular a autorregularização por parte dos contribuintes e, desta forma, evitar a abertura de procedimento fiscal que poderá resultar em lançamento de ofício de crédito tributário, além de multa.¹⁸

¹⁸ Disponível em <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/tributaria/declaracoes-e-demonstrativos/revisao-de-declaracao-malha/extrato-malha-fiscal-pessoa-juridica>>. Acesso em 15/12/2015.

Tal sistema é louvável, por contribuir para uma verdadeira redução da litigiosidade entre fisco e contribuintes, permitindo a autorregularização antes da abertura do procedimento fiscal que poderia resultar em lançamento de ofício, acrescido de multa.

No entanto, o sistema permanece vinculado ao entendimento unilateral adotado pelo Fisco, que, na hipótese, é traduzido em um programa de computador que irá verificar de maneira automática as inconsistências, não havendo, naquele momento da autorregularização pelo contribuinte, um verdadeiro espaço de diálogo com o fisco.

Até pode ser cogitada a utilização do processo administrativo fiscal como um ambiente que permita a prevenção dos litígios entre fisco e contribuintes, o que evitaria a sua judicialização. O contencioso administrativo fiscal não se presta à prevenção de litígios. Pelo contrário, é pressuposto o litígio, ante a impugnação do sujeito passivo, de modo que, após a apresentação de impugnação pelo sujeito passivo não há um espaço de consensualidade, cabendo apenas uma decisão por parte dos órgãos julgadores.

Acrescenta-se ainda que o espaço de decisão por parte dos órgãos julgadores no âmbito do processo administrativo fiscal é limitado.

Na forma do art. 26-A do Decreto 70.235/72, na redação dada pela Lei 11.941/2009, é vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, ficando ressalvados os casos: (i) em que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária 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 nº 10.522/2002; (b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73/1993; ou (c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73/1993.

A Portaria MF n.º 343/2015, que aprovou o novo regimento interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), também previu em seu art. 62 que é vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, salvo se já houver decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal neste sentido.

Ante esta limitação, diversas questões só encontram uma solução definitiva no âmbito do Poder Judiciário, o que contribui para um significativo incremento da judicialização com relação à interpretação da legislação tributária conforme a Constituição.

Destaca-se ainda que os processos administrativos fiscais estão sob a guarda de sigilo fiscal e não há ampla transparência das decisões ali proferidas, o que abre espaço para soluções

divergentes e de difícil controle por parte do contribuinte no que tange a isonomia na interpretação da lei tal qual aplicada pela administração àquele processo em particular.

Além disso, em primeira instância de julgamento as decisões são tomadas por integrantes da própria administração, nem sempre com a necessária imparcialidade e independência, e tampouco é possível o acompanhamento pelos contribuintes das sessões realizadas no âmbito das Delegacias de Julgamento de 1ª instância.

Por outro lado, no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), os acórdãos proferidos já são disponibilizados na *internet*, contando ainda com mecanismos informatizados para pesquisa de jurisprudência, bem como instrumentos processuais para a uniformização do entendimento no âmbito da Câmara Superior de Recursos Fiscais, podendo ainda resultar na edição de súmulas pelo CARF.

Tais instrumentos existentes na esfera do CARF de fato são úteis ao propósito de uniformização do entendimento acerca da interpretação da legislação tributária, no entanto, o processo administrativo fiscal em vigor no âmbito federal ainda padece com a ausência de um verdadeiro espaço de diálogo e de consensualidade entre fisco e contribuintes.

Também no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, há o voto de qualidade do Presidente da Turma, sempre um Conselheiro representante da Fazenda Nacional, fator que produz resultados que muitas vezes são direcionados meramente por questões políticas arrecadatórias, sem a necessária imparcialidade e independência. E mesmo a representação dos contribuintes também tem sido questionada por sua imparcialidade e independência, conforme se viu no âmbito da Operação Zelotes da Polícia Federal e da Comissão Parlamentar de Inquérito do Senado Federal (CPICARF), cujo relatório final resultou no pedido de indiciamento de 28 pessoas, entre conselheiros, assessores, lobistas e empresários.

No que tange ao problema da imparcialidade e independência dos membros dos órgãos julgadores que integram o contencioso tributário, vale destacar a recente proposta de emenda constitucional (PEC) 112/2015, que visa introduzir diretamente na Constituição requisitos mínimos para a composição dos órgãos do contencioso fiscal.

De acordo com a proposta, os órgãos do contencioso fiscal da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios “serão integrados por bacharéis em direito com, no mínimo, de 30 anos de idade e 5 anos de atividade jurídica na área tributária e aprovados previamente em concurso público específico de provas e títulos, que contarão com a garantia da vitaliciedade e integrados ainda por um membro do Ministério Público que funcionará como fiscal da lei”.

A referida proposta ainda prevê, na competência da Justiça Federal, o julgamento, em grau de recurso, dos “pedidos de revisão formulados pela parte vencida no âmbito

administrativo, do contencioso administrativo federal, ficando suspensa a exigibilidade do crédito tributário até o trânsito em julgado da decisão final” e remete à lei complementar a disciplina do processo administrativo fiscal da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Vem a calhar a mudança proposta no que tange à seleção dos membros que integrarão os órgãos de julgamento e à disciplina mínima do processo administrativo em uma lei complementar, de modo a conferir um mínimo de uniformidade ao procedimento fiscal nas diferentes esferas federativas.

Certamente a aprovação de tal emenda constitucional implicará uma reforma completa do contencioso tributário em nosso país, podendo trazer uma sensível melhoria na qualidade do nosso processo administrativo fiscal, resultando ainda na melhoria do relacionamento entre fisco e contribuintes.

Contudo, no modelo do contencioso administrativo fiscal atualmente em vigor, em que é questionável a imparcialidade e independência dos membros integrantes dos órgãos julgadores, vê-se que não raro o administrador público escora-se na legalidade estrita “como um instrumento gerador de estagnação ou inércia, contentando-se com a acéfala tarefa de cumprimento e observância do sistema posto, do ordenamento legal em sentido estrito” (GOLDSCHIMIDT, pp. 190-191).

Apesar de conferir algum conforto à autoridade tributária, como uma espécie de blindagem contra acusações de corrupção ou improbidade, tal conduta dificulta a adoção de soluções espontaneamente favoráveis ao contribuinte, ainda que aquela fosse a interpretação mais adequada do ponto de vista do julgador, produzindo um desnecessário envio da questão à apreciação pelo Judiciário.

De outro lado, também não há efetiva transparência, chegando-se ao absurdo de, em determinadas situações, haver um tratamento de sigilo a respeito dos dados que existem no âmbito da repartição em relação ao próprio contribuinte.

A dificuldade no acesso à informação do interesse do próprio contribuinte chegou a motivar o ingresso na via judicial por meio de *habeas data*, em que o contribuinte buscou sustentar que é seu direito constitucional conhecer as anotações registradas em sua conta corrente existente na Receita Federal no que se refere aos pagamentos de tributos federais e demais informações que lhe digam respeito. Surpreendentemente, em primeira e segunda instância o *habeas data* foi rejeitado, sob o fundamento de que a informação relativa aos pagamentos registrados no sistema conta-corrente da Receita Federal, cujo acesso foi negado, seriam de uso privativo do órgão, e não um cadastro público.

Somente por ocasião da apreciação do Recurso Extraordinário interposto (RE 673.707, julgado em 17/06/2015), que foi submetido ao regime da repercussão geral, o Supremo Tribunal Federal firmou entendimento no sentido de que “aos contribuintes foi assegurado o direito de conhecer as informações que lhes digam respeito em bancos de dados públicos ou de caráter público, em razão do direito de preservar o status do seu nome, seu planejamento empresarial, sua estratégia de investimento e principalmente a recuperação de tributos pagos indevidamente, entre outras finalidades”.

A despeito de uma possível mudança nas práticas exercidas pela administração tributária federal, em obediência à orientação firmada pelo Supremo Tribunal Federal em sede de repercussão geral, o julgado recente demonstra que até então a praxis sempre foi a de negar acesso às informações, mesmo àquelas que digam respeito ao próprio contribuinte.

Assim, no que tange ao contencioso tributário federal, inexistindo um ambiente de efetivo diálogo e cooperação entre o fisco e contribuinte e diante da resistência da própria administração na prolação de decisões espontaneamente desfavoráveis ao contribuinte em geral, o resultado é a geração de um excesso de judiciliação destes litígios, tendo o Supremo Tribunal Federal e o Superior Tribunal de Justiça como instâncias revisoras, de acordo com a matéria em questão, se de cunho constitucional ou infraconstitucional.

Conforme também adverte Regina Helena Costa, a maior parte dos conflitos surgidos entre o fisco e os contribuintes advém daquelas hipóteses em que estes participam ativamente da gestão do tributo, como no chamado lançamento por homologação (COSTA, 2007, p. 199).

Por este motivo, nos países em que o lançamento por homologação é utilizado, como a França, a Itália, a Alemanha, a Inglaterra, a Espanha, os Estados Unidos da América, e na América Latina, México, Chile e Uruguai, também foram implementados mecanismos alternativos de solução de conflitos, justamente para reduzir o quantitativo total de litígios entre fisco e contribuintes (COSTA, 2007, p. 199).

Esta reflexão igualmente chegou a nosso país, não sem uma calorosa discussão no que tange ao estabelecimento de métodos alternativos de solução de conflitos e sobre a possibilidade de sua aplicação na seara tributária.

Nota-se que têm sido implementadas muitas medidas voltadas à melhoria dos índices de arrecadação e à redução do número de processos de execução fiscal, mas não preocupadas com uma efetiva pacificação social mediante a prevenção consensual de litígios.

Exemplo disso é o protesto da certidão de dívida ativa, que em muitos casos produziu um efeito bastante positivo do ponto de vista da arrecadação de pequenas dívidas, especialmente em situações em que o ajuizamento da ação de execução fiscal seria antieconômico.

Outro exemplo são os programas de recuperação fiscal (REFIS), que produzem um efeito imediato de aumento na arrecadação e de redução no volume de litígios, mas, quando instituídos de modo recorrente, acabam por estimular a litigiosidade, justamente por beneficiar os contribuintes que optam por protelar o pagamento dos débitos tributários e prosseguir com discussões sabidamente infundadas, tirando proveito da morosidade do Judiciário, no aguardo de novo benefício fiscal a ser editado, possivelmente com melhores condições para parcelamento.

Destaca-se ainda o Programa Nacional de Governança Diferenciada das Execuções Fiscais proposto pela Corregedoria Nacional de Justiça, que tem como objetivo solucionar o congestionamento de ações relacionadas a dívidas fiscais. O próprio nome “Programa Nacional de Governança Diferenciada das Execuções Fiscais” atribuído ao programa já deixa claro que o objetivo primordial é a recuperação do crédito público e a redução do estoque de ações de execução fiscal em curso no Judiciário.

Contudo, estes instrumentos não se revestem de um caráter verdadeiramente participativo e consensual, nem se prestam à prevenção de litígios no que concerne à interpretação da legislação.

2.2 A proposta de transação tributária objeto do projeto de lei 5082/2009.

A transação tributária poderia, ao menos em tese, configurar-se como um instrumento para a prevenção de litígios relativamente à interpretação da legislação tributária, pressupondo ainda um espaço de participação e consensualidade entre fisco e contribuintes, já contando com previsão no sistema tributário nacional no texto expresso dos arts. 156, III, e 171 do CTN.

No entanto, apesar de uma aparente simplicidade da matéria, à época da apresentação do anteprojeto que deu origem ao projeto de lei 5082/2009, surgiram calorosos debates acerca do cabimento da transação na dicção vigente do CTN.

Há dúvidas sobre o que significaria “determinação do litígio” na redação do art. 171 do CTN, havendo autores que interpretam a expressão como “terminação” de um litígio necessariamente já instaurado, considerando ainda que “consequente extinção de crédito tributário” significaria que necessariamente deve haver um crédito tributário já determinado, a ser extinto com a transação, entendimento que seria corroborado pela redação do art. 156, III,

do CTN (MACHADO, 2008, p. 116; CARVALHO, 2007, p. 479-480; SARAIVA FILHO, 2008, p. 55).

Com o intuito de resolver tais dificuldades, conjuntamente à apresentação do projeto de lei 5082/2009, foi apresentado também o projeto de lei complementar 469/2009, alterando a redação dos arts. 156, III, e 171 do CTN.

Também se pode questionar de que maneira e em que amplitude a transação poderia ser utilizada para a extinção do crédito tributário mediante concessões mútuas, considerando que o Código Tributário Nacional prevê que o lançamento e a cobrança do crédito tributário são atividades vinculadas, e, portanto, indisponíveis. No entanto, a noção de indisponibilidade do crédito tributário, por si só, não configuraria óbice à transação, desde que haja previsão legal expressa, hipótese em que se aproximará da concessão de um benefício fiscal, como o parcelamento, a anistia ou a remissão.

Problema mais relevante, destacado por parte da doutrina que se opôs aos termos do projeto à época em que foi apresentado, é que a transação tal qual foi prevista poderia suscitar um enorme campo para tratamentos privilegiados, podendo resultar na violação ao princípio da isonomia (SANTI, 2008, p. 186-187; MICHELIN, 2008, p. 353). Outra preocupação é com a violação ao princípio da separação dos poderes, ao concentrar no Poder Executivo o poder de dispensar tributos (LOPES, 2010).

Isto porque, uma vez realizada a transação, aquele contribuinte lograria um tratamento favorecido, tendo em consideração o “histórico fiscal, a forma de cumprimento de obrigações tributárias, a adoção de critérios de boa governança e a situação econômica do contribuinte”, tudo à critério do Procurador da Fazenda Nacional designado, para casos de até R\$ 1 milhão. Para casos envolvendo valores superiores à R\$ 1 milhão, passa-se a exigir como base um parecer fundamentado do Procurador Geral da Fazenda Nacional, e nos casos que envolvam valores superiores a R\$ 10 milhões, além de parecer fundamentado do Procurador Geral da Fazenda Nacional, também a anuência do Ministro de Estado da Fazenda (art. 4º do projeto de lei 5082/2009)

Nota-se que os critérios previstos pelo citado art. 4º do projeto são dotados de elevado grau de indeterminação e de subjetividade, de maneira a concentrar uma grande responsabilidade sob a caneta do Procurador da Fazenda Nacional ou do Ministro da Fazenda, além de não deixar claro a que se referem exatamente os valores, se relativos ao montante do tributo devido, que, a rigor, não poderia ser objeto de transação de acordo com a redação do art. 7º do projeto, ou se relativo ao montante dos juros e multa e encargos de sucumbência, ou se relativo apenas ao montante objeto de renúncia fiscal.

Além disso, tomando por referência os parâmetros do art. 4º do projeto de lei 5082/2009, não há como se pleitear a adoção daquela mesma solução para os demais contribuintes em situações equivalentes.

Destaca-se ainda que, ao analisar o teor do projeto de lei 5082/2009, o Sindicato Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil (SINDIFISCO), por meio da Nota Técnica n.º 18, sustentou que “a transação tributária tratada por ambos não é, de fato, transação”, tratando-se, “em verdade, de remissão e de anistia tributária, permeada por grande grau de discricionariedade”. Ainda segundo a referida Nota Técnica, a transação tributária tal qual prevista “premia o mau pagador”, pois suspende a punibilidade para os crimes contra a ordem tributária e econômica, de apropriação indébita e de sonegação de tributos, e assim o contribuinte mau pagador será beneficiado, pois sempre que possível preferirá transacionar, negociar, ao invés de pagar, de modo que a arrecadação espontânea será drasticamente reduzida (SINDIFISCO, Nota Técnica 18, pp. 9-10).

Estes problemas merecem atenção, notadamente em momentos em que se buscam desenvolver políticas de *compliance* e melhores instrumentos de controle contra a corrupção e a improbidade.

A questão não é de fácil solução e não encontra resposta nos termos do projeto de lei 5082/2009.

Talvez por isto, na prática, todas as hipóteses de transação que vieram a ser implementadas foram restritas à concessão de benefícios delimitados em lei de maneira mais objetiva, permitindo uma aplicação também mais isonômica, tais como os programas de parcelamento previstos nas Leis 11.941/2009, 12.865/2013, 12.996/2014, 13.043/2014 e 13.202/2015, que serão abordados mais adiante.

Por isto, é necessário o desenvolvimento de propostas diversas, que permitam conjugar, de um lado, o propósito de redução da litigiosidade e a noção de consensualidade entre fisco e contribuintes, que também inspiram a transação, e, de outro lado, o respeito aos princípios da isonomia e da moralidade.

A ideia de utilização da transação como um instrumento para se chegar a um entendimento consensual entre fisco e contribuinte, para uma interpretação e aplicação mais homogênea da legislação tributária até foi acatada por ocasião da elaboração do projeto de lei 5082/2009 e do projeto de lei complementar 469/2009, ao lado da preocupação com o excesso de litigiosidade e o grande volume de créditos pendentes de recuperação em execução fiscal.

Vale destacar aqui algumas passagens da mensagem de encaminhamento do anteprojeto que originou o projeto de lei 5082/2009:

3. O escopo do anteprojeto é o de 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. (...)

(...)

7. Assim sendo, a transação traduzir-se-á em uma maior participação do contribuinte na administração tributária, o que implica uma significativa mudança de paradigmas na relação Estado / contribuinte. Para a Fazenda Nacional, a vantagem 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, desafogará as instâncias administrativas de julgamento e o Poder Judiciário.

8. Também é certo que a transação tributária importará em maior segurança jurídica para o contribuinte, bem como no aperfeiçoamento e uniformização da interpretação das normas tributárias no âmbito da Administração Fiscal. De fato, o Anteprojeto prevê o julgamento por um órgão técnico especializado, único apto a lidar com a grande complexidade da legislação tributária pátria, garantindo, assim, a resolução eficiente, segura e justa dos litígios tributários. Além disso, 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.

(...)

Em memória, vale destacar que o texto do primeiro anteprojeto apresentado pelo Ministério da Fazenda¹⁹ previa originalmente nove modalidades de transação e formas alternativas de resolução de controvérsias tributárias: (i) transação em processo administrativo ou judicial; (ii) transação judicial no caso de insolvência fiscal; (iii) transação por recuperação tributária; (iv) transação com arbitragem; (v) transação penal tributária; (vi) transação por adesão; (vii) transação preventiva; (viii) ajustamento de conduta tributária; (ix) interpelação preventiva antielisiva. No art. 1º deste anteprojeto foi previsto que:

Esta lei estabelece as condições que a Fazenda Nacional e sujeitos passivos da obrigação tributária devem observar para propor conciliação, celebrar transação ou adotar outras soluções alternativas de controvérsias tributárias, as quais mediante concessões mútuas, importem em prevenção ou terminação de litígio para extinção do crédito tributário.

No que tange ao escopo da presente dissertação, é especialmente interessante a modalidade da transação preventiva.

De acordo com o texto do anteprojeto, nos casos de potencial litigiosidade ou incerteza claramente determinada em texto legal, a Câmara Geral de Conciliação da Fazenda Nacional (CGCFN)²⁰, após manifestação da Secretaria da Receita Federal do Brasil, poderá autorizar a realização de transação preventiva, mediante resolução que conterá todos os elementos

¹⁹ Aqui utilizamos como referência o texto apresentado em 15/03/2007, e disponível em <<http://www.fazenda.gov.br/noticias/2007/r150307d-anteprojeto-de-lei.pdf/view>>. Acesso em 16/01/2016.

²⁰ A nomenclatura foi modificada por ocasião do encaminhamento do texto do anteprojeto de lei ao Congresso. Enquanto naquele anteprojeto era adotado o nome “Câmara Geral de Conciliação da Fazenda Nacional” (CGCFN), no texto encaminhado foi adotado o nome “Câmara-Geral de Transação e Conciliação” (CGTC).

necessários à exata compreensão da identificação do litígio e as condições admitidas para sua extinção (art. 45, *caput*, do anteprojeto). A transação preventiva poderia ser provocada pelo contribuinte ou representante do setor afetado por alguma medida que tenha inequívoco potencial de litígio futuro, caso em que o termo de transação terá efeito *erga omnes* (art. 45, parágrafo 1º do anteprojeto).

Caso fosse possível superar as críticas ao projeto de transação tributária mencionado anteriormente, considera-se que, em linhas gerais, a ideia de uma transação preventiva para afastar incertezas relacionadas à interpretação da legislação tributária, com a possibilidade da sua iniciativa por entidade representante do setor afetado e a produção de efeitos *erga omnes*, se aproxima em alguma medida do modelo de cooperação proposto na presente dissertação.

Entretanto, esta modalidade de transação preventiva, originalmente prevista no texto daquele primeiro anteprojeto, antes referido, não foi incorporada à redação final do anteprojeto de lei encaminhado ao Congresso que resultou no projeto de 5082/2009.

Por ocasião do encaminhamento do anteprojeto que deu origem ao projeto de lei 5082/2009, a possibilidade de transação em situações em que a interpretação da legislação tributária seja divergente foi reduzida apenas a uma previsão genérica no art. 6º, *caput*, parte final, e no art. 7º, §§ 1º a 3º do projeto de lei, dispositivos que não preveem a sua adoção para fins de prevenção de litígios, nos seguintes termos:

Art. 6º A transação nas modalidades previstas nesta Lei poderá dispor somente sobre multas, de mora e de ofício, juros de mora, encargo de sucumbência e demais encargos de natureza pecuniária, bem como valores oferecidos em garantia ou situações em que a interpretação da legislação relativa a obrigações tributárias seja conflituosa ou litigiosa.

(...)

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

I - implicar negociação do montante do tributo devido;

II - afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, salvo nos casos: (...)

III - dispor sobre matéria de fato ou de direito sem observar os limites do conflito ou litígio.

§ 1º Não constituem negociação do montante dos tributos as reduções que decorram do procedimento de transação, quanto à interpretação de conceitos indeterminados do direito ou à identificação e relevância do fato, aplicáveis ao caso, cujo resultado seja a redução de parte do crédito tributário.

§ 2º É competência da CGTC a admissão e análise de proposição que envolva interpretação de conceito indeterminado do direito, para efeito de conclusão de processo de transação, na forma do § 1º, ficando esse entendimento sujeito à homologação por turma especializada da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

§ 3º Na composição de controvérsia jurídica, poderá a Fazenda Nacional eleger as hipóteses do art. 108 da Lei no 5.172, de 1966, para alcançar a solução do conflito ou litígio.

Nota-se que a exposição de motivos do projeto de lei 5082/2009 apresentou como justificativa a busca de uma relação mais consensual entre fisco e contribuintes e até previu

genericamente a possibilidade de adoção da transação para a solução de controvérsias meramente interpretativas da legislação tributária.

No entanto, os aspectos da transação que foram efetivamente tratados no texto do projeto de lei 5082/2009 foram direcionados ou à facilitação do pagamento ou ao exame de questões concretas relacionadas a fatos específicos, que exijam a análise de peculiaridades de um determinado contribuinte com dificuldades financeiras.

De acordo com o art. 15 do projeto de lei 5082/2009, das nove modalidades que constavam do anteprojeto, foram mantidas apenas quatro: (i) a transação em processo judicial; (ii) a transação em insolvência civil, recuperação judicial e falência; (iii) a transação por recuperação tributária; (iv) a transação administrativa por adesão.

Nestas quatro modalidades de transação previstas no projeto de lei 5082/2009 é pressuposta a existência de um conflito ou litígio concreto entre fisco e o contribuinte.

Estas quatro modalidades de transação delineadas no projeto de lei 5082/2009 não são hábeis para prevenir litígios decorrentes de divergências de cunho interpretativo acerca da legislação tributária, a despeito da previsão genérica contida nos arts. 6º e 7º do projeto de lei 5082/2009, pois, como demonstrado, a existência do litígio é pressuposto para que haja transação.

De todo modo, o projeto foi comemorado e ainda tem sido defendido pela chefia da Advocacia Geral da União, conforme se vê de entrevista²¹ concedida pelo então Advogado Geral da União, Sr. Luis Inácio Adams, afirmando que a transação tem como objetivo básico a redução de litigiosidade, e, assim, contribui para a redução da insegurança ao criar uma base de estabilização, porque retira, mediante acordo, o litígio. Ainda segundo afirmado pelo Advogado Geral da União, “não quer dizer que se eu fiz uma transação em um caso eu, como administração, concorde com a tese. O que pactuamos é a dimensão econômica da disputa”.

De fato, este efeito de redução do volume de demandas judiciais e de antecipação da arrecadação pode ser obtido com a adoção da transação, mas o propósito de pacificação social com uma prevenção consensual dos litígios parece ter passado ao largo, além de existir uma clara possibilidade de serem firmados acordos com evidente ofensa aos princípios da igualdade e da moralidade.

Atualmente, pode-se considerar que parte do conteúdo constante do projeto de lei 5082/2009 foi aprovada, mas por instrumentos legislativos que permitem a sua aplicação de maneira mais objetiva e preservando a igualdade.

²¹ Entrevista publicada em 07/03/2015, disponível em <<http://jota.info/>> Acesso em 09/03/2015.

O propósito objetivado pela “transação por recuperação tributária” em grande medida foi suprido com a edição do Programa de Recuperação Fiscal (REFIS) estabelecido na Lei 11.941/2009 e reaberto por sucessivas vezes, com as Leis 12.865/2013, 12.996/2014 e 13.043/2014.

Sobre estes últimos programas de parcelamento fiscal, vale destacar que, além de proporcionar uma facilitação de pagamento ao contribuinte, estas sucessivas reaberturas do REFIS buscaram também proporcionar uma melhoria imediata na arrecadação federal, para fazer frente à redução dos demais ingressos no orçamento federal, na tentativa de cumprimento da meta fiscal do ano de 2014.²²

No entanto, os programas de parcelamento, quando empregados em larga escala e no longo prazo, produzem um efeito perverso, com o desestímulo ao cumprimento voluntário das obrigações tributárias por parte dos contribuintes, que podem optar por atrasar os pagamentos ou prosseguir em discussões administrativas ou judiciais, de caráter procrastinatório, no afã de serem beneficiados por uma medida de facilitação posterior.

Segundo estudos econômicos, os efeitos dos programas de parcelamento sobre a espontaneidade por parte dos contribuintes são sempre negativos e perduram por longo tempo, enquanto os contribuintes nutrem expectativas sobre novos parcelamentos futuros. No lado das receitas, as simulações sugerem que a arrecadação na presença do parcelamento tributário é sempre inferior àquela que seria obtida se não houvesse parcelamento durante toda a etapa de concessão, e os ganhos de arrecadação posteriores, quando as parcelas são pagas, dependem da (in)adimplência e da expectativa de novos parcelamentos pelos contribuintes (PAES, 2014).

Em que pese tais efeitos negativos decorrentes da sucessiva reabertura dos programas de parcelamento tributário, mais recentemente foi editada a Medida Provisória 685/2015, prevendo mais um programa de parcelamento, curiosamente denominado “Programa de Redução de Litígios Tributários – PRORELIT”, que resultou na edição da Lei n.º 13.202/2015.

Vê-se, mais uma vez, que as medidas implantadas no país para a redução de litígios tributários priorizam a facilitação do pagamento dos débitos, exigindo a desistência do respectivo contencioso por parte dos contribuintes como uma condição para a adesão, não havendo grandes preocupações com a criação de instrumentos hábeis a prevenção dos litígios.

²² Nada obstante, apesar dos esforços do governo federal, inclusive com as sucessivas reaberturas do REFIS, a arrecadação continuou abaixo do esperado para o ano de 2014. Em razão disso, acabou-se adotando como solução política a redução da meta fiscal.

Há que se registrar que a referida Medida Provisória também previa, nos arts. 7º ao 12, a obrigação de informar à administração tributária federal as operações e atos ou negócios jurídicos que venham a acarretar supressão, redução ou diferimento de tributo.

Segundo a exposição de motivos da MP 685/2015, o propósito desta nova regra teria inspiração no Plano de Ação sobre Erosão da Base Tributária e Transferência de Lucros (Projeto BEPS da OCDE), em atenção às recomendações relacionadas com a elaboração de regras quanto a operações, arranjos ou estruturas agressivos ou abusivos, com o intuito de “instruir a administração tributária com informação tempestiva a respeito de planejamento tributário, além de conferir segurança jurídica à empresa que revela a operação, inclusive com cobrança apenas do tributo devido e de juros de mora caso a operação não seja reconhecida, para fins tributários, pela RFB”.

Entende-se que era criticável a exigência tal qual foi prevista na Medida Provisória, notadamente em razão dos contornos fixados pelo art. 116, parágrafo único do CTN²³, e ainda poderia dar ensejo a um aumento no número de litígios entre fisco e contribuintes, caso a Receita Federal viesse a desconsiderar a validade de quaisquer atos ou negócios enquadrados nas hipóteses previstas no art. 7º, incisos I e II, além da aplicação do disposto no art. 12, que sugeria uma hipótese de presunção de fraude ou sonegação no caso de omissão pelo contribuinte. De todo modo, tais dispositivos foram rejeitados por ocasião da votação do projeto de lei de conversão pelo Plenário da Câmara dos Deputados.

Quanto às empresas em recuperação judicial, a Lei 13.043/2014 introduziu a possibilidade de concessão de parcelamento, estabelecendo critérios específicos, com a vantagem para o fisco de que tudo será conduzido na própria via administrativa, não sujeita a apreciação pelo juízo da recuperação. No cenário atual, contudo, esta modalidade parece um contrassenso, pois prevê a criação de um regime especial de parcelamento para as empresas em recuperação judicial, que se encontram em situação de crise financeira, que é mais gravoso do que outros regimes de parcelamentos recentemente editados, como o previsto na Lei 11.941/2009, com suas sucessivas reaberturas e alterações. Além disso, a exigência prevista no art.10-A, da Lei 10.522/2002 parece configurar uma violação das garantias do contraditório e do acesso à justiça, ao impor como requisito para a concessão do parcelamento a inclusão da totalidade de débitos e a desistência de todos os recursos, impugnações e eventuais ações judiciais em curso. Deste modo, caso uma parte destes débitos seja fruto de lançamento tributário indevido, que possa vir a ser anulado, seja no processo administrativo, seja no

²³ Atualmente, a regulamentação do art. 116, parágrafo único do CTN, é objeto do projeto de lei do Senado 537/2015, mas cuja análise foge ao escopo da presente dissertação.

processo judicial, se a empresa não desejar desistir destas impugnações, não poderá se utilizar do regime de parcelamento para outros débitos.

Assim, a despeito da previsão genérica constante do art. 6.º, *caput* do projeto de lei 5082/2009 no que tange ao cabimento da transação em “situações em que a interpretação da legislação relativa a obrigações tributárias seja conflituosa ou litigiosa”, na prática, as quatro modalidades previstas no projeto não se prestavam a tal finalidade, e as demais medidas acima citadas, implantadas por leis diversas, foram dirigidas apenas à facilitação na arrecadação do crédito tributário.

Veja-se ainda que a última modalidade prevista no projeto de lei 5082/2009, a transação por adesão, seria cabível com o intuito de aplicar o entendimento pacificado na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal ou de Tribunais Superiores.

Nesta modalidade de “transação por adesão” não parece haver uma transação propriamente, mas apenas o cumprimento por parte do fisco da orientação firmada pela jurisprudência, o que, aliás, sequer demandaria a edição de lei autorizativa.

De todo modo, esta previsão foi expressamente incluída no art. 19 da Lei 10.522/2002, pela Lei n.º 12.844/2013.

Sobre o tema, vale destacar também a regulamentação dada pelo Parecer PGFN/CDA/CRJ n.º 396/2013, aprovado pelo Ministro da Fazenda em 02 de julho de 2013 (DOU n.º 128, de 05 de julho de 2013), segundo o qual “o acolhimento da orientação jurisprudencial pacificada na forma dos arts. 543-B e 543-C do CPC (Lei 5.869/73) constitui verdadeira tendência, diante da necessidade de se prestigiar a missão constitucional do STF e do STJ. A manutenção de interpretação divergente assume caráter excepcional, cuja pertinência deve ser identificada à luz de cada precedente específico”²⁴.

Esta possibilidade de transação por adesão também foi prevista de maneira genérica no art. 35 da Lei de Mediação (Lei n.º 13.140/2015).

Como visto, diante dos problemas acima destacados, a transação tributária proposta no projeto de lei 5082/2009 não se revela hábil para a prevenção de litígios entre fisco e contribuintes no que toca à interpretação da legislação tributária.

Destaca-se ainda que referido projeto de lei 5082/2009 já não tramita em regime de urgência, seguindo em apenso ao projeto de lei 2412/2007, que define critérios para o processamento administrativo das execuções fiscais.

²⁴ Para análise mais aprofundada do tema tratado neste Parecer PGFN/CDA/CRJ n.º 396/2013 e, mais especificamente, no Parecer PGFN/CRJ n.º 492/2010, vide: QUEIROZ, 2014c.

2.3 A mediação tributária prevista na Lei 13.140/2015.

Embora não se trate de um instituto jurídico novo, a temática da mediação ganhou maior destaque com a edição do novo Código de Processo Civil (Lei Federal n.º 13.105/2015) e com a edição da Lei n.º 13.140/2015, que regulamenta a mediação judicial e extrajudicial como forma de solução de conflitos, prevendo ainda a sua aplicabilidade a diversas esferas da Administração Pública, em todos os níveis federativos.

No que concerne à mediação em matéria tributária, apesar de a Lei 13.140/2015 fazer referência expressa à solução de litígios tributários nos seus arts. 34, § 2.º, 38 e 45, a sua utilização no âmbito da administração pública depende de regulamentação do respectivo ente federativo, em razão do previsto no art. 32, §§ 1º e 2º da Lei.

De outro lado, ainda que a instauração de mecanismos autocompositivos como a mediação prescindia de uma autorização legal expressa, a edição destes novos textos legais vem a contribuir para a difusão destas técnicas de autocomposição e assim estimular uma mudança na cultura do litígio e da judicialização.

Conforme disposto no art. 174 do novo Código de Processo Civil (Lei Federal n.º 13.105/2015), a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios criarão câmaras de mediação e conciliação, com atribuições relacionadas à solução consensual de conflitos no âmbito administrativo, tais como: (i) dirimir conflitos envolvendo órgãos e entidades da administração pública; (ii) avaliar a admissibilidade dos pedidos de resolução de conflitos, por meio de conciliação, no âmbito da administração pública; (iii) promover, quando couber, a celebração de termo de ajustamento de conduta.

O novo Código de Processo Civil passou a prever como regra no procedimento comum a designação de uma audiência de conciliação ou de mediação, sendo este um dos primeiros atos do processo, antecedendo até mesmo a apresentação de contestação (art. 335, inciso I). No entanto, a audiência de conciliação ou de mediação não será realizada: (i) se ambas as partes manifestarem, expressamente, desinteresse na composição consensual; ou (ii) quando não se admitir a autocomposição (art. 334, § 4º).

Já a Lei 13.140/2015 previu que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão criar câmaras de prevenção e resolução administrativa de conflitos, no âmbito dos respectivos órgãos da Advocacia Pública, com competência para: (i) dirimir conflitos entre órgãos e entidades da administração pública; (ii) avaliar a admissibilidade dos pedidos de

resolução de conflitos, por meio de composição, no caso de controvérsia entre particular e pessoa jurídica de direito público; (iii) promover, quando couber, a celebração de termo de ajustamento de conduta (art. 32).

Conforme previsto, o modo de composição e funcionamento das câmaras deverá ser estabelecido em regulamento de cada ente federado, e a submissão do conflito é facultativa, sendo cabível apenas nos casos previstos no regulamento.

Nota-se que as regras estabelecidas pela Lei 13.140/2015, ao tratarem da criação de câmaras de mediação, são inspiradas em medidas que já foram adotadas anteriormente em nosso país e que têm logrado êxito na solução consensual de controvérsias envolvendo a Administração Pública.

Um exemplo é a Câmara de Conciliação e Arbitragem da Administração Federal (CCAF), cuja estrutura foi definida pelo Decreto 7.392/2010, com atribuição para, dentre outros assuntos, dirimir, por meio de conciliação, as controvérsias entre órgãos e entidades da Administração Pública Federal, bem como entre esses e a Administração Pública dos Estados, do Distrito Federal, e dos Municípios.

Outro exemplo pode ser visto na Câmara de Resolução de Litígios de Saúde, resultado de um projeto de cooperação que reúne as Procuradorias Gerais do Estado e do Município do Rio de Janeiro, além das secretarias estadual e municipal de Saúde, das Defensorias Públicas do Estado e da União, e o Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro²⁵. A ideia é buscar soluções administrativas para o atendimento de cidadãos que precisam de medicamentos, exames, internações, tratamentos e transferências do Sistema Único de Saúde (SUS), evitando o ajuizamento de ações.

Contudo, no que concerne à relação entre fisco e contribuintes privados, a respeito da nova Lei de Mediação, vale destacar o entendimento manifestado pelo Procurador da Fazenda Nacional Fabrício da Soller reportado pelo jornal Valor Econômico, no sentido de que contribuinte e Receita não podem resolver conflitos por mediação, em virtude da restrição contida no art. 38, I, da Lei 13.140/2015²⁶.

A possibilidade de utilizar o procedimento da mediação extrajudicial na administração pública é considerada pela Lei como um tratamento privilegiado, razão pela qual fica afastada a sua utilização por empresas públicas, sociedades de economia mista e suas subsidiárias que

²⁵ Disponível em <<http://www.rj.gov.br/web/pge/exibeconteudo?article-id=1886157>>. Acesso em 18/01/2016.

²⁶ Reportagem publicada no Jornal Valor Econômico, que circulou no dia 08/07/2015, caderno “Legislação e Tributos”, página E1. A matéria não se encontra disponível para acesso no sítio eletrônico do jornal.

explorem atividade econômica de produção ou comercialização de bens ou de prestação de serviços em regime de concorrência (art. 38, II, da Lei 13.140/2015).

De fato, a mediação prevista pela Lei 13.140/2015 parece concebida essencialmente para nortear a solução de litígios concretos, relativamente a créditos tributários já constituídos, o que, na seara tributária, poderia abrir espaço para tratamentos privilegiados a portas fechadas, sem fundamento em parâmetros públicos.

Deste modo, a aplicação da Lei de Mediação ficaria restrita apenas à solução de litígios tributários havidos entre entes públicos ou entidades integrantes da administração pública, a exemplo do que já ocorre na Câmara de Conciliação e Arbitragem da Administração Federal.

A previsão da mediação para solução de conflitos em massa, que afetem a diversos setores econômicos ou a diversos indivíduos ficou restrita ao previsto no art. 33, parágrafo único, da Lei 13.140/2015, que previu a mediação coletiva de conflitos relacionados à prestação de serviços públicos.

Vale citar ainda a transação por adesão prevista no art. 35, que, no entanto, não é propriamente uma hipótese de mediação, mas apenas uma adesão do interessado ao que for previsto no regulamento administrativo.

Por fim, no que tange ao art. 30 da Lei de Mediação, em matéria tributária haveria que ser aplicada a exceção prevista em sua parte final, a fim de conferir publicidade a todo procedimento, em atenção aos princípios da legalidade e da isonomia, o que também é necessário para garantir uma ampla participação social, como acima exposto.

O direito tributário tem como característica uma natureza massificada, decorrência do princípio da legalidade, da isonomia e da solidariedade social. E o respeito a tais princípios exige uma postura de transparência, que se revela incompatível com a lógica da confidencialidade e da autonomia privada da vontade que é própria das negociações do direito privado. Esta mesma lógica também informou a reforma Lei de Arbitragem, promovida pela Lei 13.129/2015, que passou a prever expressamente que a arbitragem que envolva a administração pública será sempre de direito e respeitará o princípio da publicidade.

Deste modo, entende-se que os princípios da autonomia da vontade e da confidencialidade informados no art. 166 do novo Código de Processo Civil (Lei Federal n.º 13.105/2015) são inaplicáveis à seara tributária.

Em suma, a mediação e a transação, se estabelecidas em um procedimento baseado na sistemática do direito privado, voltado à solução de casos concretos em particular e sem a possibilidade de participação ampla da sociedade, não são compatíveis com os princípios da legalidade e da isonomia tributária, podendo dar azo à adoção de medidas privilegiadas e

favorecimentos ilícitos de determinados contribuintes em detrimento de outros, violando ainda o princípio da livre concorrência, sem base legal e sem fundamento em parâmetros públicos.

2.4 **As complicações da interpretação da legislação tributária pelo Poder Judiciário.**

No atual cenário de conflituosidade entre fisco e contribuintes, ante a insuficiência dos instrumentos existentes em nosso país para a prevenção de litígios, todas as divergências na interpretação da legislação tributária acabam, em grande medida, desaguando na sua judicialização.

No entanto, a judicialização de determinadas questões acaba por provocar efeitos complicadores no direito tributário, que poderiam ser evitados mediante um modelo cooperativo direto entre fisco e contribuinte, também intérpretes autorizados da legislação tributária.

Na crítica de Ricardo Lobo Torres (2005, p. 466), o Poder Judiciário, ao revés de simplificar o direito tributário, muitas vezes acaba por introduzir maiores complicações no sistema, quase sempre por falta de domínio técnico na matéria fiscal, e frequentemente, pelo apego a posições ideológicas incompatíveis com os pressupostos científicos do direito tributário.

Destaca-se também a crítica de Carlos Alexandre de Azevedo Campos (2015, pp. 125-126), que aponta de maneira circunstanciada diversas questões tributárias em que o Supremo Tribunal Federal aparentemente faltou com uma coerência metodológica, mediante o uso seletivo de elementos de interpretação para produzir resultados ao qual o julgador é favorável por razões pessoais, acabando então por excluir importantes argumentos dos debates decisórios.

Outro fator complicador é a própria estrutura do julgamento pelos órgãos colegiados nas Cortes Superiores, em que cada Ministro elabora individualmente o seu voto para o caso²⁷, sem que exista um espaço institucional de deliberação prévia entre os membros da Corte. Em razão disso, o resultado dos julgamentos muitas vezes consiste em uma verdadeira colcha de retalhos de fundamentações diversas, por vezes contraditórias entre si, o que acaba por reduzir o seu poder de orientação e de pacificação social, ante a dificuldade de se identificar as razões de decidir adotadas pelo Tribunal, no voto de cada um dos seus Ministros.

²⁷ Já se tornou corriqueira referência ao Supremo Tribunal Federal como uma Corte Constitucional formada por onze ilhas, uma vez que não há um espaço de deliberação adequado entre os próprios Ministros.

Uma singela ilustração dos problemas citados acima é o caso do julgamento da ADI n.º 2588, que deixou relevantes questões sem resposta, quanto à superação ou não do entendimento firmado pelo enunciado da Súmula 584 do STF e quanto à existência ou não de um conceito constitucional ou de um conceito ontológico de renda, conforme ressaltado por Luís Queiroz (2014a)

Lembra-se ainda que o saber do juiz acerca das questões tributárias muitas vezes depende da colaboração de assistentes, notadamente em questões que dependam da análise de informações provenientes de outros ramos do conhecimento, como a economia e a contabilidade.

Na falta de tais conhecimentos, o julgador, por vezes, acaba simplesmente optando por uma determinada linha interpretativa, em detrimento de outras, revelando a ausência do pluralismo metodológico necessário, e sem atender adequadamente ao seu dever de fundamentação.

Destacam-se a seguir alguns fatores de natureza estrutural que também contribuem para tais complicações introduzidas pela jurisprudência na seara tributária.

Veja-se o critério de escolha dos membros dos Tribunais Superiores. Como se sabe, a Constituição exige como requisitos o “notável saber jurídico” e uma “reputação ilibada”, conceitos de conteúdo relativamente vago, sendo avaliado, caso a caso, pelo Presidente da República e pelo Senado Federal com grande dose de discricionariedade, o que permite certas perplexidades, como a nomeação de juristas sem formação jurídica acadêmica, por exemplo, o Ministro Barata Ribeiro, médico²⁸.

Estes critérios de escolha dos membros dos Tribunais, em especial o Supremo Tribunal Federal, acabam favorecendo aqueles que participam do jogo político e pode criar espaço para o tráfico de influência. Lembra-se que o ex-Ministro do STF Nelson Jobim, antes de ser nomeado ao STF, exerceu o cargo de Ministro de Estado da Justiça, no governo do Presidente Fernando Henrique Cardoso, durante o período de 1º de janeiro de 1995 a 7 de abril de 1997. Já o Ministro Gilmar Mendes, anteriormente à sua posse como Ministro no STF, em 20 de junho de 2002, foi Advogado-Geral da União no período de janeiro de 2000 a junho de 2002. Da

²⁸ O Ministro Barata Ribeiro foi nomeado para o Supremo Tribunal Federal por decreto de 23 de outubro de 1893. Submetida a nomeação ao Senado da República, este, em sessão secreta de 24 de setembro de 1894, negou a aprovação, com base em Parecer da Comissão de Justiça e Legislação, que considerou desatendido o requisito de “notável saber jurídico” (DCN de 25 de setembro de 1894, p. 1156). Em consequência, Barata Ribeiro deixou o exercício do cargo de Ministro em 24 do referido mês de setembro. As informações podem ser consultadas no sítio eletrônico do STF. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/ministro/verMinistro.asp?periodo=stf&id=217>>. Acesso em 16/01/2016.

mesma forma, o Ministro Dias Toffoli exerceu o cargo de Advogado-Geral da União, desde março de 2007 até a sua indicação ao cargo de Ministro em outubro de 2009, tendo ocupado anteriormente, de janeiro de 2003 a julho de 2005, o cargo de subchefe para Assuntos Jurídicos da Casa Civil da Presidência da República²⁹.

Para além de eventuais efeitos verificados em razão das indicações, também a omissão em indicar um Ministro produz efeitos relevantes, inclusive o adiamento do julgamento de determinados processos, por falta do *quorum* necessário, além do aumento da sobrecarga de trabalho dos demais Ministros³⁰.

No caso do Superior Tribunal de Justiça é exigida a observância de uma composição variada, sendo um terço dentre juízes dos Tribunais Regionais Federais, um terço dentre os Desembargadores dos Tribunais de Justiça, e um terço distribuído dentre advogados e membros do Ministério Público, nos termos do art. 104 da Constituição, no entanto, tampouco esta estrutura impede o tráfico de influência.

Ainda no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, sabe-se que a Primeira e a Segunda Turma, integrantes da Primeira Seção, são órgãos especializados em direito público, com competência para apreciação de causas envolvendo a matéria tributária. Contudo, alguns de seus Ministros não possuem a necessária especialização e experiência neste ramo, questão não apreciada quando da apuração do “notável saber jurídico” no momento da sua indicação. A falta de especialização dos julgadores em matéria tributária também ocorre nos Tribunais de Justiça e nos Tribunais Regionais Federais, ainda que em alguns deles existam Turmas com competência para julgar questões de direito público ou de direito tributário.

As alterações de composição do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça também abrem espaço a significativas oscilações na jurisprudência, o que reflete, mais uma vez, o peso do poder exercido pelo Presidente da República quando da indicação dos Ministros.

²⁹ Os dados do currículo dos Ministros e ex-Ministros do Supremo Tribunal Federal estão disponíveis em <<http://www.stf.jus.br/portal/ministro/ministro.asp?periodo=stf&tipo=antiguidade>>. Acesso em 16/01/2016.

³⁰ Confira-se notícia divulgada no jornal Valor Econômico, em 09/02/2015, sob o título “Cadeira vazia causa adiamento de julgamentos no Supremo”: “(...) A existência de uma cadeira vazia no Supremo Tribunal Federal (STF) tem dificultado o julgamento de processos relevantes pelos ministros. Sessões plenárias estão ficando sem quórum quando há magistrados impedidos de votar ou ausentes. E há casos que não podem sequer entrar na pauta enquanto a presidente Dilma Rousseff não indicar um substituto para o ministro Joaquim Barbosa, que antecipou sua aposentadoria há seis meses. Outro efeito causado pela demora na indicação do novo ministro é a sobrecarga de trabalho aos demais integrantes, já que os processos que chegam ao Supremo são divididos entre 10, e não 11 ministros. “O resultado é um número maior de processos”, afirmou o ministro Marco Aurélio, que caracterizou a demora como um “menosprezo institucional”. (...)”.

Lembra-se que a aposentaria do Ministro Joaquim Barbosa ocorreu em julho de 2014, e que apenas em abril de 2015 ocorreu a indicação do atual Ministro Luiz Edson Fachin, que veio a tomar posse em junho de 2015.

Conforme exposto anteriormente, estas mudanças de composição acabam por produzir reflexos nas orientações dos Tribunais, uma vez que os novos membros procuram levar as questões ao Plenário, a fim de rever os posicionamentos antes pacificados. A renovação na composição do Tribunal até pode ter um aspecto positivo, de modo a acompanhar as mudanças sociais, garantido maior legitimidade às suas decisões. Contudo, quando esta alteração de composição resulta também numa mudança brusca da jurisprudência antes consolidada, sem considerar a boa-fé, a isonomia, e a expectativa dos jurisdicionados, pode gerar insegurança e falta de credibilidade nas instituições.

Outro problema muito relevante é o que decorre do excesso de demandas, inclusive no volume de casos que são levados a julgamento nos Tribunais Superiores.

É de longa data que as Cortes Superiores estabeleceram uma jurisprudência defensiva no que tange ao exame da admissibilidade dos recursos, na tentativa de reduzir o volume de entrada de processos nos Tribunais, a exemplo do que se vê nas Súmulas 115, 187, 216 e 418 do STJ e na Súmula 284 do STF³¹.

Já se passaram nove anos desde a edição da Lei nº 11.418/2006 que acrescentou no Código de Processo Civil de 1973 a exigência da repercussão geral prevista com a EC 45/2004 como um novo requisito de admissibilidade aos recursos extraordinários. E já se passaram mais de sete anos desde a edição da Lei nº 11.672/2008, que estabeleceu a sistemática dos recursos repetitivos, possibilitando a eleição de apenas um caso para julgamento como paradigma pela Corte Superior, com o sobrestamento dos demais processos que tratam do mesmo tema, que em seguida serão examinados diretamente pelos Tribunais de Justiça e pelos Tribunais Regionais Federais, que podem então aplicar diretamente aquela orientação firmada no acórdão paradigma, sem a necessidade de envio aos Tribunais Superiores.

Contudo, estas mudanças não foram hábeis a reduzir significativamente o volume dos processos que chegam a estes Tribunais.

Mesmo com entrada em vigor do novo Código de Processo Civil (Lei Federal nº 13.105/2015), que apostou na valorização dos precedentes e na ampliação dos instrumentos de julgamento de recursos múltiplos³², vislumbra-se que o cenário de morosidade e excesso de demandas será pouco alterado, salvo se houver uma efetiva redução na litigiosidade e na

³¹ A jurisprudência defensiva é alvo de severas críticas, colocando-se como um obstáculo no acesso a justiça. Com a edição do novo Código de Processo Civil (Lei Federal nº 13.105/2015), buscou-se a sua eliminação ou ao menos a sua redução, conforme se vê dos artigos 76, § 2º, I e II; 218, § 4º; 932, parágrafo único; 938, §1º; 1.003, § 4º, 1.007, §§ 2º e 4º, 1.017, § 3º, dentre outros.

³² Um dos novos instrumentos criados com o novo Código de Processo Civil (Lei Federal nº 13.105/2015) é o incidente de resolução de demandas repetitivas, previsto no art. 976 e seguintes.

judicialização, com uma efetiva redução no volume de demandas ajuizadas no âmbito do Poder Judiciário.

Dando conta do número excessivo de processos distribuídos e pendentes de exame pelo Supremo Tribunal Federal, confirmam-se os dados apresentados pelo Ministro Luís Roberto Barroso (2014):

No ano de 2014, foram julgadas 60 repercussões gerais. Somente no 2º semestre, após a posse do ministro Ricardo Lewandowski na presidência, foram decididas em Plenário quase 50 repercussões gerais. Trata-se de uma marca notável, sobretudo tendo em vista a média histórica, desde 2008, que era de 27 repercussões gerais julgadas por ano. Em final de 2013, havia 330 repercussões gerais reconhecidas. Mantida a média de 27 por ano, seriam necessários 12 anos para julgá-las! Em 2014, à vista das novas repercussões gerais reconhecidas e das que foram julgadas, esse número continuava pouco acima de 300. Portanto, mesmo mantidos os números de 2014 e paralisada a admissão de novas questões, ainda seriam necessários cerca de cinco anos para julgá-las todas. É bem melhor, mas ainda é um prazo inaceitável. Sobretudo tendo em conta que o reconhecimento de repercussão geral acarreta o sobrestamento dos processos na origem, na casa dos milhares. (...)

Em razão deste grande volume de processos, os Tribunais são obrigados a contar com enorme corpo de apoio, nem sempre com o conhecimento técnico e a especialização necessária.

No âmbito do Superior Tribunal de Justiça, há registro da realização de mutirões aos finais de semana³³, para reduzir o volume de processos nos gabinetes, em atenção à Meta 2 fixada pelo Conselho Nacional de Justiça³⁴, chegando-se a julgar centenas de processos em um só dia. A realização de mutirões também fora sugerida pelo então Ministro Presidente Francisco Falcão, conforme exposto em entrevista conferida à imprensa por ocasião de sua posse na Presidência do Superior Tribunal de Justiça em 2014³⁵.

Neste cenário, torna-se cada vez mais comum nas decisões judiciais o emprego de remissões e reenvios a decisões anteriores onde foram discutidas as mesmas questões ou questões semelhantes, o que pode ensejar a “morte da própria jurisprudência” (CANOTILHO, 2013) em razão de um pragmatismo baseado em precedentes, mas sem a análise e fundamentação adequada da causa em questão. Exemplo disso é a reiteração da aplicação pelo Supremo Tribunal Federal, do enunciado da Súmula 584 do próprio Tribunal, enunciado proferido ainda sob a égide da Constituição de 67-69, mas que se revela incompatível com os

³³ No ano de 2009, há registro de 17 mutirões feitos pelas equipes dos gabinetes da Presidência e dos Ministros, como forma de acelerar a elaboração das decisões e o andamento de processos. Notícia disponível em <<http://www.conjur.com.br/2009-dez-20/stj-investe-mutiroes-agilizar-julgamentos-2009>>. Acesso em 18/01/2016.

³⁴ A meta 2 é a meta de nivelamento do Poder Judiciário que se propôs a acabar com o estoque de processos causadores de altas taxas de congestionamento nos tribunais, determinando que os Tribunais identificassem e julgassem os processos judiciais mais antigos, distribuídos aos magistrados até 31/12/2005. Disponível em <http://www.cnj.jus.br/gestao-e-planejamento/metad>. Acesso em 27/07/2015.

³⁵ Disponível em <http://oglobo.globo.com/brasil/e-impossivel-uma-pessoa-julgar-20-mil-processos-diz-novo-presidente-do-stj-12678804>. Acesso em 18/02/2015.

princípios da irretroatividade tributária e da anterioridade tributária no âmbito da Constituição de 1988 (QUEIROZ, 2014d; CAMPOS, 2015).

O excesso de demandas banaliza a atuação das Cortes Superiores e prejudica o debate aprofundado sobre temas relevantes, distorcendo o papel institucional destes órgãos.

Salvo nas hipóteses em que há a produção de efeitos vinculantes e *erga omnes*, como na edição de súmula vinculante, nos julgamentos proferidos em sede de controle concentrado de constitucionalidade e nos casos em que for exercida a competência prevista no art. 52, X, da Constituição, pelo Senado Federal, para suspender a execução, no todo ou em parte, de lei declarada inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, o Judiciário atua preponderante para a solução de casos concretos.

Mesmo na hipótese dos julgamentos realizados no rito da repercussão geral no âmbito do STF, os efeitos imediatos da decisão continuam limitados apenas ao caso concreto eleito como paradigma.

Caberá aos Tribunais de segunda instância a aplicação da tese jurídica objeto da repercussão geral aos demais casos que tratem daquela mesma matéria, não se admitindo sequer o ajuizamento de reclamação constitucional em face de decisão de primeiro grau contrária à orientação adotada pelo STF em matéria com repercussão geral reconhecida, de acordo com o entendimento firmado no julgamento da Reclamação 10793 pelo Plenário do STF, em 14/03/2011³⁶.

Desde todo, a aplicação daquela orientação firmada em sede de recursos repetitivos ou em repercussão geral para os demais casos que tratam da mesma matéria dependerá de outra decisão judicial a ser proferida em cada caso, não havendo expansão dos efeitos daquela decisão que permita vincular de imediato a atuação da administração tributária.

Também causa perplexidade a vedação legal à utilização da via das ações coletivas para discussão de matéria tributária, prevista no art. 1º, parágrafo único da Lei 7.347/85, que foi acrescentado pela Medida Provisória nº 2.180-35/2001, a despeito do seu caráter amplo e massificado, podendo produzir um significativo impacto econômico e orçamentário. Em razão disso, pode-se ver o ajuizamento de diversas demandas individuais quase idênticas, gerando um volume ainda maior de processos, e que acaba por permitir a prolação de decisões diametralmente opostas, causando um elevado índice de insegurança tanto para o fisco quanto para os contribuintes.

³⁶ A matéria voltou mais recentemente à discussão por ocasião do exame das Reclamações 11427 e 11408, em 29/04/2015, mas o julgamento foi suspenso por pedido de vista do Ministro Luiz Fux.

E ao serem associados os problemas decorrentes do excesso de demandas com a natureza massificada de diversas questões no direito tributário, percebe-se um cenário ainda mais problemático para a solução das questões no âmbito do Judiciário, ante a dificuldade da compreensão dos efeitos sistêmicos decorrentes das decisões judiciais.

Em virtude deste caráter massificado de muitas questões no direito tributário, a fixação de um determinado critério para a interpretação da legislação tributária costuma causar grande impacto econômico, social e financeiro sobre toda a sociedade, o que também é demonstrado pelo expressivo número de teses com repercussão geral reconhecida no âmbito do Supremo Tribunal Federal em matéria tributária.

Contudo, o Poder Judiciário muitas vezes não detém conhecimentos técnicos ou estruturais que permitam uma compreensão ampla dos efeitos sistêmicos decorrentes de suas decisões.

Por estes motivos, em nosso país, é possível questionar as capacidades institucionais do Poder Judiciário e os seus limites epistemológicos no que concerne à apreciação da matéria tributária.

Para uma abordagem didática sobre o tema das capacidades institucionais do Poder Judiciário, embora sem enfrentar especificamente a matéria tributária, vale destacar a exposição feita por Luís Roberto Barroso (2012):

A doutrina constitucional contemporânea tem explorado duas idéias que merecem registro: a de capacidades institucionais e a de efeitos sistêmicos. Capacidade institucional envolve a determinação de qual Poder está mais habilitado a produzir a melhor decisão em determinada matéria. Temas envolvendo aspectos técnicos ou científicos de grande complexidade podem não ter no juiz de direito o árbitro mais qualificado, por falta de informação ou conhecimento específico. Formalmente, os membros do Poder Judiciário sempre conservarão a sua competência para o pronunciamento definitivo. Mas em situações como as descritas, normalmente deverão eles prestigiar as manifestações do Legislativo ou do Executivo, cedendo o passo para juízos discricionários dotados de razoabilidade. Em questões como demarcação de terras indígenas ou transposição de rios, em que tenha havido estudos técnicos e científicos adequados, a questão da capacidade institucional deve ser sopesada de maneira criteriosa.

Também o risco de efeitos sistêmicos imprevisíveis e indesejados pode recomendar, em certos casos, uma posição de cautela e deferência por parte do Judiciário. O juiz, por vocação e treinamento, normalmente estará preparado para realizar a justiça do caso concreto, a microjustiça. Ele nem sempre dispõe das informações, do tempo e mesmo do conhecimento para avaliar o impacto de determinadas decisões, proferidas em processos individuais, sobre a realidade de um segmento econômico ou sobre a prestação de um serviço público. Tampouco é passível de responsabilização política por escolhas desastradas. (...) Em suma: o Judiciário quase sempre pode, mas nem sempre deve interferir. Ter uma avaliação criteriosa da própria capacidade institucional e optar por não exercer o poder, em auto-limitação espontânea, antes eleva do que diminui.

Sobre o problema, é pertinente a crítica de Sunstein e Vermeule (2002), que destacam a necessidade de se avaliar as reais capacidades institucionais do Poder Judiciário na interpretação e solução de determinadas matérias.

No que tange à matéria tributária, os problemas advindos da interpretação levada a cabo pelo Judiciário nesta seara muitas vezes acabam ensejando a adoção de medidas de “correção legislativa da jurisprudência”, na expressão de Ricardo Lobo Torres (2006). Esta correção se dá por meio de emenda constitucional, lei complementar ou lei ordinária, que implica o afastamento da interpretação judicial, através da edição de norma intencionalmente contrastante com a jurisprudência, e ainda a retificação da norma anterior que, por ambiguidade ou falta de clareza tenha levado o Judiciário a adotar interpretação incompatível com os pressupostos da matéria.

Como exemplo de correção legislativa da jurisprudência pode-se citar os artigos 3.º e 4.º da Lei Complementar n.º 118/2005, editados com o evidente objetivo de corrigir a jurisprudência do Superior de Tribunal de Justiça conhecida como “tese dos cinco mais cinco”, que, apesar de severamente criticada por doutrina maciça do direito tributário, acabou sendo consolidada após anos de debates e de mudanças de orientação³⁷.

Outros exemplos são os casos da Emenda Constitucional 29/2000, no que tange à progressividade do IPTU para fins fiscais, da Emenda Constitucional 33/2001, quanto à incidência do ICMS na importação pela pessoa física e da Emenda Constitucional 39/2002, que passou a prever expressamente a possibilidade de instituição de contribuição para custeio do serviço de iluminação pública.

³⁷ Em um primeiro momento, considerava-se que o fisco teria até cinco anos para homologar o seu crédito e mais cinco para exigi-lo, na ausência de homologação. Por um raciocínio simplista, inaugurou-se a tese dos “cinco mais cinco”, contando-se dez anos a partir do fato gerador (os cinco primeiros anos, prazo decadencial, e os cinco restantes, prazo prescricional): REsp 75.006/PR, REsp 69.233/RN, EREsp 43.502/RS, dentre outros. Em um segundo momento, entendeu-se que o início do prazo prescricional seria contado a partir da declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal: REsp 220.469/AL, REsp 209.903/AL, EREsp 43.205/RS e AgRg/REsp 252.846/DF. Esta posição abrigava variantes, no que se refere ao termo *a quo* do prazo de prescrição: data do julgamento, do trânsito em julgado ou do ajuizamento da ação. Advirta-se que não importa, para os adeptos desta tese, se a declaração de inconstitucionalidade ocorreu em controle difuso ou concentrado. Aprofundando o debate, no Recurso Especial n.º 329444, a Primeira Seção deliberou que o termo *a quo* em comento iniciava-se da data do trânsito em julgado no qual o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade da lei pela primeira vez. Em seguida, no Recurso Especial n.º 423994, a Primeira Seção realinhou o entendimento para concluir que, quando se tratar de controle difuso, inicia-se a contagem da data da Resolução do Senado e, quando se tratar de controle concentrado, a partir do trânsito em julgado da Ação Direta de Inconstitucionalidade. Contudo, por uma mudança ideológica, alterada a composição da Corte, a Seção de Direito Público no ano de 2004 consagrou definitivamente a tese dos “cinco mais cinco”, no julgamento dos Embargos de Divergência no Recurso Especial n.º 435835.

Este problema atualmente é discutido sob a ótica dos diálogos institucionais, que revelam uma profunda transformação do equilíbrio entre os poderes do Estado, com a superação da ideia de que o Judiciário só poderia submeter-se ao autocontrole.

Segundo destaca Gustavo da Gama Vital de Oliveira (2013, p. 56), o fator primordial do incremento do fenômeno da correção legislativa no direito constitucional brasileiro foi o incremento da própria jurisdição constitucional. Outro fator importante destacado pelo autor é o caráter excessivamente detalhista da Constituição de 1988, de modo que, tratando o texto constitucional de variados temas com riqueza de detalhes, muitos relacionados a assuntos típicos da política ordinária, a implementação de determinadas políticas pode depender da superação de determinado entendimento jurisprudencial por meio de emendas à Constituição (OLIVEIRA, 2013, p. 56).

Apesar do seu caráter aparentemente inusitado em relação à estrutura do Estado, o instrumento tem sido largamente utilizado, sendo também aceito pelo Judiciário, conforme ilustram os casos acima citados, bem como outros exemplos em matéria de direito financeiro, como no caso dos Fundos de Participação dos Estados e dos Municípios.

De outro lado, também as Emendas à Constituição podem, em tese, ser objeto de controle de constitucionalidade por parte do Judiciário em hipótese de violação a cláusulas pétreas, o que levaria ao exaurimento do modelo de controle instituído em nosso país, sem a necessária solução quanto ao problema colocado.

Sobre o problema, vale destacar a ideia de que as cláusulas pétreas em matéria tributária precisam ser compatibilizadas com o princípio democrático, o que é reforçado pelo argumento de que a tributação certamente consiste em um dos campos do direito em que é mais necessária a afirmação da importância da ideia de autogoverno popular (OLIVEIRA, 2013, p. 160).

A discussão acerca do sistema tributário desejável para a sociedade é permeada por questões que ultrapassam os limites epistemológicos mais estritos do Poder Judiciário, o que se reflete no campo da interpretação da legislação tributária, razão pela qual é proposto aqui um modelo cooperativo, a permitir um diálogo diretamente entre fisco e contribuintes.

3. UM CAMINHO DE DIÁLOGO E CONSENSUALIDADE NA RELAÇÃO ENTRE FISCO E CONTRIBUINTES, PARA A NECESSÁRIA TRANSFORMAÇÃO DA CULTURA DO LITÍGIO E DA JUDICIALIZAÇÃO.

3.1 A pluralidade de intérpretes, o diálogo, a tolerância e a consensualidade na interpretação da legislação tributária no Estado Democrático de Direito.

Adota-se como marco teórico para o presente trabalho a perspectiva da sociedade aberta de intérpretes, na expressão consagrada por Peter Häberle (2002), e a possibilidade de uma interpretação pluralista e procedimental da Constituição e da legislação tributária em geral.

Considera-se ainda, no dizer de Daniel Sarmiento (2009, p. 317), que “os intérpretes da Constituição não são semi-deuses do Olimpo, mas agentes humanos concretos, com virtudes e deficiências”, atuando, em geral, no interior, de instituições que também têm qualidades e fragilidades próprias, operando ainda de acordo com determinados procedimentos que podem lhe impor limitações importantes.

Desta maneira, se admite que o Judiciário não é detentor de um saber supremo quanto à interpretação da legislação tributária, possuindo diversas limitações inerentes às suas capacidades institucionais.

O contribuinte é também um intérprete legitimado para tal tarefa, ao lado da administração tributária, sendo possível – e desejável – a busca de um consenso acerca da interpretação da legislação tributária, sem a necessidade da sua judicialização.

No âmbito do Estado Democrático de Direito e à luz de uma moralidade tributária, a interpretação da legislação por parte da administração tributária não pode ser orientada apenas no intuito de maximizar a arrecadação, em detrimento dos princípios constitucionais tributários e das garantias fundamentais dos contribuintes.

Ressalta-se que esta ideia de participação e consentimento dos contribuintes por ocasião da interpretação da legislação tributária também está inserida em uma visão renovada do papel da legalidade tributária, contextualizada à luz do ideal do Estado Democrático de Direito.

Conforme adverte Vasco Branco Guimarães (2008, p. 137), “aprende-se e ensina-se na Universidade que a obrigação do imposto é *ex lege*, significando esta expressão que os direitos e deveres das partes estão definidos na norma não havendo lugar a qualquer papel da vontade das partes na sua gênese, desenvolvimento e extinção”. Segundo expõe o autor (GUIMARÃES,

2008, p. 137), a eliminação do papel da vontade do sujeito ativo surgiu como uma salvaguarda do cidadão contribuinte em face de possíveis arbitrariedades cometidas pelo Estado enquanto detentor do poder, mas a isso se seguiu a ampliação do papel do Estado como prestador de serviços públicos, e a legalidade passou a ser utilizada como instrumento do Estado para assegurar a tributação e a arrecadação, donde se tornou impertinente se questionar a respeito da vontade do contribuinte, que resta obrigado diretamente pela imposição *ex lege*.

João Ricardo Catarino também registra que “no Estado moderno o consentimento do imposto e a progressiva constituição de Estados parlamentares democráticos caminharam lado-a-lado. Destes resultou a consagração, como princípio geral, da efetiva participação dos cidadãos na produção normativa da lei de imposto. Cabe reconhecer que este modelo de participação é hoje claramente insuficiente” (2013, p. 271).

Igualmente em nosso país, considera-se que o ideal democrático não se exaure apenas no âmbito da produção legislativa, com a edição das leis, em um modelo de democracia representativa, que também aqui mostra sinais de desgaste.

É necessário um modelo de democracia deliberativa e participativa, que permita a ocupação pela sociedade civil também dos demais espaços até agora dominados por organizações de tipo hierárquico ou burocrático, como ocorre na administração tributária³⁸. Conforme sugerido por BOBBIO (1997, p. 55), deve haver uma reviravolta no desenvolvimento das instituições democráticas, reviravolta sinteticamente resumida numa fórmula do seguinte tipo: da democratização do estado à democratização da sociedade.

Nesta esteira, destaca-se ainda a reflexão de Marco Aurélio Greco a respeito dos três papéis da legalidade tributária (2008, pp. 101-110). Em breve explanação, o autor recorda que, num primeiro momento o princípio da legalidade funcionou como garantia dos contribuintes contra uma tributação arbitrária por parte do Estado, mas que em seguida evoluiu para servir também como um instrumento de dominação e poder por parte do Estado. E agora, no contexto de um Estado Democrático de Direito, é preciso superar a noção de legalidade como instrumento de poder e de dominação, de modo que a legalidade passe a figurar como verdadeiro instrumento de emancipação da sociedade.

³⁸ Para Norberto Bobbio (1997, p. 56), “os dois grandes blocos de poder descendente e hierárquico das sociedades complexas — a grande empresa e a administração pública — não foram até agora sequer tocados pelo processo de democratização. E enquanto estes dois blocos resistirem à agressão das forças que pressionam a partir de baixo, a transformação democrática da sociedade não pode ser dada por completa”. O mesmo fenômeno é verificado também na administração tributária brasileira, ainda marcada por um ranço autoritário, não democrático.

Assim, a presente proposta de cooperação e participação dos contribuintes por ocasião da fixação de critérios de interpretação da legislação tributária também é pautada nesta premissa de desenvolvimento de uma democracia deliberativa e participativa.

Adota-se a noção de democracia deliberativa segundo a qual, além da escolha de representantes, há também a possibilidade efetiva de se deliberar publicamente sobre as questões a serem decididas, e a deliberação que deve se dar em um contexto aberto, livre e igualitário. Ressalta-se que a ideia de uma democracia deliberativa costuma ser classificada em duas categorias: um modelo de democracia deliberativa substantiva, que pressupõe a aplicação de princípios de justiça previamente estabelecidos, e um modelo de democracia deliberativa procedimental, que compreende que a deliberação deve permanecer aberta quanto aos resultados, considerando, como únicas restrições defensáveis, as que derivam de suas próprias condições procedimentais. (SOUZA NETO, 2007, p. 44)

Aqui, é seguida a proposta defendida por Cláudio Pereira de Souza Neto (2007, p. 50), de um modelo cooperativo para a democracia deliberativa, que pode ser considerado como um modelo híbrido entre as duas categorias acima destacadas.

O conceito que norteia este modelo cooperativo é o de “condições para a cooperação na deliberação democrática”, que consistem nos princípios de liberdade e igualdade, como condições necessárias para que os cidadãos se engajem em um esforço cooperativo de longo prazo, de modo que a deliberação não se resume a uma forma de discurso ou de argumentação, mas uma atividade conjunta, cooperativa. O modelo incorpora a ênfase rawlsiana na noção de “termos justos para a cooperação social”, sendo fundamental criar uma predisposição para a cooperação, o que só se torna viável, em contexto de pluralismo, se cada um se autocompreende como membro da comunidade política, porque esta comunidade o trata como “digno de igual respeito” (SOUZA NETO, 2007, p. 51)

Ainda, aqui não se trata da ideia de cooperação como uma via de mão-única, como um mero dever de cooperação dos contribuintes ou de responsáveis tributários em relação ao fisco. Trabalha-se com uma ideia de cooperação em um sentido mais amplo, pautada nas condições para cooperação na deliberação democrática, devendo também permear o diálogo entre fisco e contribuintes no que tange à interpretação da legislação tributária.

Por outro lado, um ambiente democrático e participativo será marcado necessariamente pela complexidade e pela pluralidade, em que são percebidos interesses ou até ideologias conflitantes, o que induz a uma óbvia dificuldade no alcance de um consenso.

Conforme destaca Gisele Cittadino (2000, pp. 76-77), no âmbito da filosofia política contemporânea tem relevo os diversos valores culturais, os mundos plurais, as diversas

concepções sobre a vida digna, e é pela via da intersubjetividade que se retorna ao mundo da ética, do direito e da política, para a construção do sentido de democracia.

A multiplicidade de valores culturais, visões religiosas de mundo, compromissos morais, concepções sobre a vida digna, tudo o que designamos como pluralismo, configura a sociedade democrática contemporânea de tal maneira que não nos resta outra alternativa senão buscar o consenso em meio da heterogeneidade, do conflito e da diferença (CITTADINO, 2000, p. 78).

Além disso, na perspectiva de uma sociedade pluralista de risco, é cada vez mais frequente o surgimento de questões complexas, incompatíveis com uma solução linear, no binômio do tudo ou nada.

Neste contexto, o princípio da tolerância é uma diretriz relevante para a adoção de instrumentos cooperativos, que permitam o diálogo e a consensualidade em uma sociedade complexa e plural (KAUFMANN, 2004).

De acordo com KAUFMANN, ter uma firme convicção não exclui o reconhecimento de que ela é questionável (2004, p. 501) e, assim, apenas o tolerante pode se comportar de forma adequada à complexidade, por estar aberto, admitindo que talvez outros tenham melhores informações do que ele, por saber que novas situações exigem novas interpretações, mas ao mesmo tempo também está consciente de que elas são sempre interpretações da complexidade e de que, por isso, jamais podem ser terminantes ou absolutas (2004, p. 504).

Estas ideias propostas a respeito do princípio da tolerância levam a conclusão de que “a tolerância não é um perigo para a verdade e que, pelo contrário, promove a verdade” (KAUFMANN, 2004, p. 505).

Vale destacar ainda o entendimento expresso na Declaração de Princípios sobre a Tolerância aprovada em novembro de 1995 pela Organização das Nações Unidas para a educação, a ciência e a cultura (UNESCO), segundo o qual “a tolerância é o respeito, a aceitação e apreço da riqueza e da diversidade das culturas de nosso mundo, de nossos modos de expressão e de nossas maneiras de exprimir nossa qualidade de seres humanos. É fomentada pelo conhecimento, a abertura de espírito, a comunicação e a liberdade de pensamento, de consciência e de crença. A tolerância é a harmonia na diferença. Não só é um dever de ordem ética; é igualmente uma necessidade política e jurídica. A tolerância é uma virtude que torna a paz possível e contribui para substituir uma cultura de guerra por uma cultura de paz” (1997, p. 11).

A tolerância é indispensável a este esforço de cooperação, sendo, pois, inerente à ideia de diálogo e consensualidade esta abertura e o respeito dos intérpretes-participantes ao que for proposto pelo outro.

Como sustenta KAUFMANN (2004, p. 500), é parte da noção de tolerância o reconhecimento e o respeito pelo outro como pessoa, e isto não só por força da sua dignidade humana – que é indiscutível – mas também porque presumo que ele aspira igualmente à verdade.

Na lição de GADAMER (2012, p. 499), a conversação é um processo de acordo, que implica deixar realmente espaço para os pontos de vista do outro e colocar-se no seu lugar, buscando compreender aquilo que o outro diz. É pressuposto para o acordo na conversação que os interlocutores estejam dispostos a abrir tal espaço para o outro. Quando isso ocorre de ambas as partes e cada interlocutor sopesa os contra-argumentos, ao mesmo tempo que mantém suas próprias razões, pode-se obter uma transferência dos pontos de vista, com um intercâmbio de opiniões, chegando, finalmente, a uma linguagem e a uma decisão comum (GADAMER, 2012, p. 501).

Assim, levar adiante uma conversa significa voltar-se na direção do tema que orienta os interlocutores, mas sem abafar o outro com argumentos, ponderando realmente a importância objetiva da sua própria opinião. O diálogo é a arte de ir colocando à prova, o que equivale à arte de perguntar, que por sua vez pressupõe colocar algo em suspenso e aberto, colocando em jogo suas próprias opiniões prévias (GADAMER, 2012, p. 479). Assim, no processo de conversação surge a possibilidade de uma reflexão hermenêutica, permitindo o conhecimento de determinada compreensão prévia do intérprete, e, com isto, os preconceitos que guiavam originalmente a compreensão prévia do intérprete também serão colocados em jogo, até serem abandonados ou reformulados (GADAMER, 2002, p. 247).

Portanto, igualmente, fisco e contribuintes devem adotar a abertura necessária para compreender o ponto de vista e o horizonte alcançado pelo outro, para permitir a efetiva existência da comunicação e viabilizar a construção de uma linguagem comum, resultando na superação das divergências decorrentes de seus pontos de vista particulares, viabilizando assim a obtenção de um acordo a respeito dos critérios que devem guiar a interpretação da legislação.

Conforme sintetiza Carlos Eduardo Vasconcelos (2015, p. 26), ao estudar os conflitos na perspectiva da mediação:

- a) os conflitos não podem ser completamente eliminados porque são inerentes às relações humanas, tendo eles um potencial gerador de problemas e de oportunidades;
- b) eles podem ser processados de modo construtivo ou destrutivo;
- c) sociedade em que pratica a cultura de paz é aquela que lida construtivamente com os conflitos;

- d) lidar destrutivamente com o conflito é transformá-lo, pela polaridade, em espiral de confronto e violência;
- e) lidar construtivamente é obter, pela via do conflito, novas compreensões, com estreitamento dos vínculos interpessoais e do tecido social;
- f) são elementos do conflito a relação interpessoal, o problema objetivo e sua trama ou processo;
- g) grosso modo, há conflitos de valores, de informação, de estrutura e de interesses.

As dificuldades e conflitos também estão presentes na interpretação da legislação tributária, de modo que o desafio enfrentado no presente trabalho é rever a maneira de lidar com estes conflitos.

Assim, no contexto de um Estado Democrático de Direito, o sentido do texto há de ser construído pelos próprios intérpretes, mediante o amplo diálogo entre os diversos intérpretes-participantes³⁹, que permita o controle intersubjetivo da interpretação⁴⁰.

3.2 O excesso de litigiosidade e de judicialização em matéria tributária.

Conforme destacam CATARINO e FILIPPO (2014, pp. 401-402), há duas grandes tendências mundiais em matéria tributária que desenvolvem poderosamente o litígio: o sistema baseado na autoliquidação⁴¹ e a utilização massiva de conceitos indeterminados, com aplicações de presunções e ficções.

Estes são os principais fatores que abrem caminho para divergências entre fisco e contribuintes no que tange à interpretação da legislação tributária, e que acabam por gerar um

³⁹ Jamais haverá garantia de que o debate é o mais amplo que deveria ser, mas quanto maior for a amplitude potencial do debate, tanto menor serão as perspectivas de prejuízos ou equívocos, e tanto maior a esperança de objetividade da ciência vigente (GUIBOURG, GHIGLIANI e GUARINONI, 2004, p. 197). Assim, a ciência do direito deve ser tão objetiva (ou intersubjetiva) quanto for possível, com os elementos disponíveis, com a real vontade de abandonar ou modificar seu conteúdo ou estruturas tão logo sejam avistados erros ou inadequações, o que depende do contato com a realidade e do debate público desenvolvido nas instituições democráticas. (GUIBOURG, GHIGLIANI e GUARINONI, 2004, p. 198).

⁴⁰ Conforme destacam GUIBOURG, GHIGLIANI e GUARINONI (2004, p. 193), ao tratar da ciência do direito, a objetividade pode ser considerada como um ideal (talvez inalcançável) a ser atingido, talvez em maior ou menor grau, segundo as condições em que se realize a investigação. O veículo para alcançar este ideal de objetividade é a intersubjetividade: quanto maior for o número e mais ampla a diversidade de sujeitos capazes de coincidir em um enfoque científico, tanto mais universal será a validade dos conhecimentos enquadrados sob este enfoque. É somente através do livre debate que distintos interesses podem se enfrentar, manejando diversas concepções ou teorias científicas, e, na medida em que isso ocorrer, haverá a tomada de consciência das preconcepções ou preconceitos ocultos.

⁴¹ Em nosso país a ideia de “autoliquidação” geralmente é referida como “autolancamento”, ou como “lancamento por homologação”, de acordo com o previsto no art. 150, do Código Tributário Nacional.

excesso de judicialização, tendo em vista a insuficiência dos instrumentos atualmente existentes em nosso ordenamento para a prevenção de tais litígios.

Dando conta do excesso de litigiosidade na esfera administrativa, registra-se um acervo total de 224.839 processos em andamento no contencioso administrativo federal de 1ª instância, que totalizam R\$ 150,72 bilhões, segundo estatísticas de dezembro de 2015⁴². No âmbito do CARF, há um estoque de 118.747 processos em andamento, que totalizam o valor de R\$ 579 bilhões, em dados atualizados até 03 de novembro de 2015⁴³. Apesar da magnitude dos valores indicados, ressalta-se que as estatísticas fornecidas não permitem, ao menos não isoladamente, uma análise qualitativa a respeito da legalidade e constitucionalidade dos créditos tributários em discussão.

Já na esfera judicial, vale ressaltar que uma parte significativa das discussões que atualmente ocupam o Poder Judiciário cuida de questões restritas meramente à interpretação da legislação tributária, conforme as estatísticas fornecidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça, relativamente ao exame dos recursos eleitos como paradigma para fins de uniformização da jurisprudência, que, por se tratarem de recursos de direito estrito não permitem a rediscussão de matéria fática.

No âmbito do Supremo Tribunal Federal, de um total de 871 temas destacados para exame da existência de repercussão geral⁴⁴, 227 processos tratam de matéria tributária, o que significa que cerca de 26% do total de matérias submetidas ao exame da existência de repercussão geral versam sobre direito tributário.⁴⁵ Deste total de 227 processos relativos à matéria tributária, 34 processos tiveram decisão pela inexistência de repercussão geral, 116 processos já tiveram a repercussão geral examinada e reconhecida, mas ainda estão pendentes de julgamento no mérito, e outros 77 já tiveram o mérito julgado.

Para fins de comparação, se forem considerados apenas os casos em que foi reconhecida a existência de repercussão geral, que totalizam 597 processos sobre todas as matérias no STF, o percentual das causas que envolvem direito tributário sobe para 32%, correspondente a 193 processos.

⁴² Disponível em <http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/tributaria/julgamento-administrativo/dados-estatisticos/arquivos-e-imagens/cocaj_dashboard.pdf>. Acesso em 06/01/2016.

⁴³ Disponível em <<https://idg.carf.fazenda.gov.br/dados-abertos/relatorios-gerenciais/estoque-processos-por-faixa-de-valores.pdf>>. Acesso em 06/01/2016.

⁴⁴ Neste total estão incluídos todos os casos selecionados para exame, inclusive aqueles em que o Tribunal concluiu pela inexistência de repercussão geral. Os dados estão atualizados pelo STF até 24/01/2016.

⁴⁵ Dados extraídos da tabela disponível em <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaRepercussaoGeral&pagina=listas_rg>. Acesso em 25/01/2016.

Já no Superior Tribunal de Justiça, há registro de um total de 874 temas selecionados para exame no rito dos recursos repetitivos⁴⁶. Deste total, 202 temas cuidam de matéria tributária, o que representa cerca de 23% do total.

Nota-se que as estatísticas de julgamentos dos recursos múltiplos por parte do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça não dimensionam toda a realidade por detrás do excesso de litigiosidade, uma vez que pode haver distorções se uma mesma matéria for objeto de exame em um ou mais processos eleitos como paradigma, ou se for objeto de mais de um tema para análise. As estatísticas acima tampouco abrangem as ações de controle concentrado no âmbito do Supremo Tribunal Federal, e na seara tributária é comum que uma determinada matéria que já é objeto de uma ação direta seja igualmente submetida ao rito da repercussão geral, em processos de controle difuso.

De todo modo, os dados são hábeis para demonstrar que a matéria tributária ocupa lugar relevante nas discussões submetidas ao Poder Judiciário.

Vale observar ainda os dados informados no Anexo de Riscos Fiscais⁴⁷ contido na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) referente ao exercício de 2015 (Lei Federal n.º 13.080, de 2 de janeiro de 2015), que, no que tange às demandas judiciais de natureza tributária em curso contra a União, prevendo um impacto estimado de R\$ 418 bilhões com relação ao julgamento de matérias tributárias submetidas a exame em sede de repercussão geral pelo STF⁴⁸ e de R\$

⁴⁶ Dados disponíveis em <<http://www.stj.jus.br/webstj/Processo/Repetitivo/relatorio2.asp>>. Acesso em 22/12/2015.

Em pesquisa na página de processos submetidos ao rito dos Recursos Repetitivos do STJ é possível encontrar relatório com todos os temas listados, o que inclui temas julgados, afetados, em julgamento, sobrestados, revisados, temas sem processo vinculados e também temas cancelados. No quantitativo que informamos aqui, foram considerados todos os temas listados, à exceção apenas dos temas cancelados, por não serem relevantes para o presente exame.

⁴⁷ A Lei Complementar n.º 101/2000, no seu art. 4º, § 3º, exige que a lei de diretrizes orçamentárias contenha um Anexo de Riscos Fiscais, em que devem ser avaliados os passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas.

⁴⁸ Para o tema “COFINS das companhias seguradoras e instituições financeiras”, foi informado um estoque do débito remanescente apurado em fevereiro de 2012 no valor de R\$ 17 bilhões. Para o tema “PIS e COFINS. Base de cálculo, inclusão do ICMS”, apresentada estimativa de impacto de R\$ 89,44 bilhões, no período de 2003 a 2008. Para o tema “PIS. Empresa prestadora de serviços. Sistema não-cumulativo”, os valores estimados do impacto financeiro somam R\$ 15,1 bilhões, caso todas as receitas de prestação de serviço sejam amparadas pela redução de alíquotas de PIS e que todas as empresas prestadoras de serviços, sujeitas ao regime não-cumulativo, solicitem repetição de indébito relativa ao período de janeiro de 2003 a maio de 2011. Para o tema “COFINS. Sistemática de não cumulatividade, diferenciação de alíquotas”, considerando somente as empresas prestadoras de serviço sujeitas ao regime não-cumulativo os valores estimados de impacto financeiro somam R\$ 60,4 bilhões, caso todas as receitas dessas empresas sejam amparadas pela redução de alíquotas de COFINS e que todas elas solicitassem repetição de indébito relativa ao período de janeiro de 2003 a maio de 2011. Para o tema “Contribuição Previdenciária, a cargo da empresa, incidente sobre 15% do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços desenvolvidos por Cooperativas”, o impacto é estimado em R\$ 3,8 bilhões, considerando-se o período de 2002 a 2011. Para o tema “COFINS. Cooperativas. Adequado tratamento tributário”, foi apresentada estimativa de R\$ 11,58 bilhões para o PIS, R\$ 53,35 bilhões para a COFINS e R\$ 1,95 bilhão para CSLL. Para o tema “Concessão de benefícios, incentivos e isenções fiscais relativos ao imposto de renda (IR) e

40 bilhões em referências às demandas submetidas ao rito dos recursos repetitivos pelo STJ⁴⁹, isso sem incluir os temas tributários cujo impacto não é mensurável com suficiente segurança.

Segundo informado no Anexo de Riscos Fiscais, a estimativa de cálculo é fornecida pela Receita Federal do Brasil e leva em consideração a perda de arrecadação anual e uma estimativa de impacto de devolução por parte da União.

Com relação ao exercício de 2016, a classificação dos processos quanto à probabilidade de perda (risco provável, possível ou remoto) passou a seguir os parâmetros estabelecidos na Portaria AGU n.º 40/2015, de modo a levar em consideração especialmente a fase processual das ações.

De acordo com a referida Portaria, a classificação das ações quanto à probabilidade de perda observará os seguintes critérios:

I - Risco Provável:

- a) quando houver Súmula Vinculante desfavorável à Fazenda Pública;
- b) quando houver ação de controle concentrado de constitucionalidade, com decisão de colegiado do Supremo Tribunal Federal - STF desfavorável à Fazenda Pública, ainda que pendente o debate quanto à eventual modulação dos efeitos;
- c) quando houver decisão de órgão colegiado do STF desfavorável à Fazenda Pública proferida em recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida, ainda que pendente a publicação do acórdão ou o julgamento dos embargos de declaração;

II - Risco Possível:

- a) quando houver recurso representativo de controvérsia julgado pelo STJ ou pelo TST desfavorável à Fazenda Pública, nos casos em que houver possibilidade jurídica de a matéria ser conhecida pelo STF;
- b) quando houver Súmula, Enunciado ou Orientação Jurisprudencial emitida pelo STJ ou TST desfavorável à tese da Fazenda Pública, nos casos em que houver possibilidade jurídica de a matéria ser conhecida pelo STF;
- c) quando houver incidente de inconstitucionalidade julgado por Tribunal Superior desfavorável à tese da Fazenda Pública, enquanto a matéria ainda não tiver sido apreciada por órgão colegiado do STF;
- d) quando na ação judicial houver decisão desfavorável à Fazenda Pública proferida por órgão colegiado do STJ ou do TST, nos casos em que houver possibilidade jurídica de a matéria ser conhecida pelo STF; e
- e) quando a ação tramitar no STF sem decisão de mérito proferida pelo órgão colegiado, desde que tenha havido decisão desfavorável do tribunal *a quo*.

III - Risco Remoto: ações que não se enquadrem na classificação prevista nos incisos I e II.

Com isto, as informações constantes do Anexo de Riscos Fiscais contido na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) para o exercício de 2016 (Lei Federal n.º 13.242/2015) passaram a seguir tais parâmetros.

ao imposto sobre produtos industrializados (IPI) – ressarcimento”, foi estimado em R\$ 118 bilhões o impacto da demanda, para o período de 2010 a 2014. Para o tema “Instituições Financeiras – adicionais de alíquotas”, estima-se em R\$ 8,95 bilhões o impacto, considerando os últimos cinco anos. Para o tema “IPI. Creditamento na entrada de insumos provenientes da Zona Franca de Manaus”, estima-se em R\$ 35,22 bilhões o impacto, considerando os últimos cinco anos. E para o último tema, “PIS. Locação de bens imóveis”, estimou-se em R\$ 3,42 bilhões o impacto da demanda, considerando os últimos cinco anos.

⁴⁹ Para o tema “empresas controladas no exterior”, foi estimado um impacto de R\$ 40 bilhões.

Assim, a grande maioria dos temas tributários com repercussão geral reconhecida pelo STF deixou de integrar o Anexo de Riscos Fiscais.

Segundo afirmado no Anexo de Riscos Fiscais da LDO 2016, “tramitam atualmente perante o Supremo Tribunal Federal cerca de 122 temas tributários com repercussão geral reconhecida. A classificação dos riscos, de acordo com a Portaria AGU nº 40, de 2015, leva ao resultado de que a probabilidade de perda da maioria absoluta é remota”, o que levou à informação de um único tema neste tópico: o “PIS e COFINS. Base de cálculo, inclusão do ICMS”, cuja estimativa de impacto corresponde a R\$ 250,3 bilhões.

No que tange às matérias tributárias em discussão no STJ, no Anexo de Riscos Fiscais contido no projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias do exercício de 2016 estima-se um impacto de R\$ 124,78 bilhões.⁵⁰

Ressalva-se que as estimativas apresentadas no citado Anexo de Riscos Fiscais são desprovidas de demonstrações mais substanciais, havendo apenas uma breve referência a cálculos elaborados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. A despeito disso, admite-se que é significativo o impacto que poderá ser produzido sobre as contas públicas⁵¹, a justificar o destaque destas matérias no Anexo de Riscos Fiscais contido na Lei de Diretrizes Orçamentárias, deixando claro também um elevado nível de insegurança decorrente da ausência de um consenso acerca da interpretação de determinadas matérias tributárias, justamente em virtude da sua natureza massificada.

Este cenário de excesso de judicialização das matérias tributárias implica sérios problemas tanto para o fisco como para o contribuinte, seja em razão da morosidade no julgamento dos processos, seja porque o Judiciário não se apresenta como a esfera institucional mais capacitada para solução de determinados conflitos na seara tributária, tampouco para a prevenção de conflitos.

⁵⁰ Para o tema “CSLL e IRPJ sobre os ganhos das entidades fechadas de previdência complementar”, estima-se um montante de R\$ 19,98 milhões para um período de 5 anos. Para o tema “créditos de PIS/COFINS apurados no regime não-cumulativo para compensação com débitos existentes no regime cumulativo, decorrentes da prestação de serviços de telecomunicação”, foi estimado um impacto de R\$ 6,7 bilhões considerados os últimos 5 anos. Para o tema “ISS na base de cálculo do PIS e da COFINS”, foi estimado um impacto de R\$ 33,9 bilhões, mas sem indicação do período abrangido. Para o tema “IRPF sobre 1/3 de férias gozadas”, a estimativa de impacto é de R\$ 14,2 milhões para os anos de 2015, 2016 e 2017. Para o tema “crédito de insumos na base de cálculo do PIS e da COFINS”, a estimativa de impacto é de R\$ 50 bilhões em 2015.

⁵¹ Para melhor compreensão da magnitude dos números apontados, veja-se que, a propósito do debate em torno das “pedaladas fiscais”, a Lei Federal 13.199/2015 alterou a Lei 13.080/2015 (LDO 2015), passando a prever um “resultado primário deficitário, para o setor público consolidado não financeiro, de R\$ 48.908.400.000,00 (quarenta e oito bilhões, novecentos e oito milhões e quatrocentos mil reais), sendo déficit primário de R\$ 51.824.400.000,00 (cinquenta e um bilhões, oitocentos e vinte e quatro milhões e quatrocentos mil reais) para os Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social e de R\$ 0,00 (zero real) para o Programa de Dispêndios Globais (...)”.

Dentre a grande variedade de conflitos possíveis entre fisco e contribuintes, o foco de atenção da presente dissertação está nas hipóteses de divergências na interpretação da legislação tributária que resultam na sua judicialização.

Por isto, tendo em vista o recorte metodológico aqui estabelecido, as questões atreladas às dificuldades da cobrança da dívida ativa não serão objeto do presente trabalho, que será focado na excessiva litigiosidade e judicialização relacionadas às dificuldades e conflitos na interpretação da legislação tributária.

A ressalva é necessária porque muitas das estatísticas colhidas no âmbito do Judiciário demonstram o excesso de litigiosidade levando em consideração também o quantitativo de ações de execução fiscal. De fato, os processos de execução fiscal são apontados como os grandes responsáveis pelo congestionamento do Poder Judiciário. De acordo com o relatório Justiça em Números 2015 (ano-base 2014), produzido pelo Conselho Nacional de Justiça, na Justiça Federal foi registrada uma taxa de congestionamento de 91%, o que significa que, de cada 100 processos de execução fiscal que tramitaram no ano de 2014, apenas 9 foram baixados⁵². Neste percentual indicado estão incluídas apenas as ações de execução fiscal voltadas à cobrança de dívida ativa tributária⁵³, no entanto nem sempre nestas ações se dá um efetivo litígio quanto a teses jurídicas acerca da interpretação da legislação tributária, sendo que muitas permanecem suspensas na forma do art. 40 da Lei 6.830/80, por não localização de bens do devedor, aumentando assim o estoque de processos pendentes.

Embora esteja fora do nosso recorte metodológico, lembra-se que há propostas específicas que buscam a resolução destas questões de maneira consensual, como o Programa Nacional de Governança Diferenciada das Execuções Fiscais proposto pela Corregedoria Nacional de Justiça, já implantado em diversos Estados, que tem como objetivo solucionar o congestionamento de ações relacionadas a dívidas fiscais. Também com o intuito de descongestionar o Judiciário em virtude do grande estoque de execuções fiscais infrutíferas, destaca-se o projeto de lei 5.080/2009, que visa alterar o atual procedimento de execução fiscal, de modo que as atividades de penhora e busca de bens sejam realizadas na via administrativa. A proposta é alvo de diversas críticas, cuja análise foge ao escopo do presente trabalho. Para

⁵² Relatório disponível em <<http://www.cnj.jus.br/programas-e-acoas/pj-justica-em-numeros>>. Acesso em 25/11/2015. O relatório relativo ao ano-base 2015 ainda não se encontra disponível, em pesquisa realizada em 12/02/2016.

⁵³ Destaca-se que dentre as execuções fiscais de dívidas tributárias em trâmite na Justiça Federal se incluem não somente as ações ajuizadas pela Fazenda Nacional, mas também eventuais execuções fiscais ajuizadas pelo Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) e demais entidades autárquicas federais, como as agências reguladoras e os conselhos profissionais, que não se sujeitam ao piso de R\$ 20.000,00 para ajuizamento.

um levantamento de dados estatísticos a respeito do custo do processo de execução fiscal na Justiça Federal, vale conferir ainda a pesquisa realizada pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA, 2011), a pedido do Conselho Nacional de Justiça (CNJ).

A partir deste estudo do IPEA, associado ainda a um estudo desenvolvido pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS)⁵⁴, o CNJ desenvolveu uma análise acerca da execução fiscal e do seu impacto no Judiciário (CNJ, 2011), concluindo que a adoção de medidas que resolvam o problema da execução fiscal será importante para o desempenho institucional global do Judiciário, e que o resultado dos estudos “aponta para um amplo rol de soluções legais e procedimentais, o qual prescinde de ampla discussão a fim de eleger as medidas a serem tomadas para a simplificação e racionalização dos procedimentos da execução fiscal.” (CNJ, 2011, pp. 20-21).

Nesta mesma análise ficou ressaltado que, para além das polêmicas que envolvem as diversas proposições legislativas em trâmite no Congresso a respeito do processo de execução fiscal, principalmente de que haveria riscos para o devido processo legal e o afastamento da jurisdição, “há que se repensar a duplicidade de instâncias [a instância administrativa e a instância judicial], seja por meio da sua revisão ou aperfeiçoamento, uma vez que o modelo atual apresenta graves sinais de esgotamento.” (CNJ, 2011, p. 21)

Deste modo, a celeridade e a efetividade dos executivos fiscais passam pela redução do congestionamento das varas de execução fiscal, mas é preciso considerar que o volume de processos iniciados e em andamento depende em muito de condições externas ao Poder Judiciário, razão pela qual há que se superar as limitações do Judiciário e do Executivo nessa questão, na esteira de amplo diálogo sobre a racionalidade, organicidade, formação e composição de órgãos, extensão dos seus poderes e critérios para solução das lides tributárias (CNJ, 2011, p. 21).

Outro reflexo da grave crise por que passa o Poder Judiciário em nosso país, a introdução das regras processuais voltadas ao julgamento de matérias repetitivas pelas Leis 11.418/2006 e 11.672/2006, que permitem a eleição de casos paradigmas para julgamento pelos Tribunais Superiores, não foi suficiente para reduzir a sobrecarga de trabalho nos Tribunais e o congestionamento das demandas judiciais⁵⁵.

⁵⁴ Disponível em <http://www.cnj.jus.br/images/pesquisas-judiciarias/Publicacoes/relat_pesquisa_ufrgs_edital1_2009.pdf>. Acesso em 20/01/2016.

⁵⁵ No longo prazo, após a entrada em vigor do novo Código de Processo Civil (Lei Federal n.º 13.105/2015) até é possível que sejam atenuados os problemas mencionados, tendo em vista o maior prestígio conferido aos precedentes, bem como em razão da fixação do prazo máximo de um ano para que os recursos repetitivos sejam julgados pelo Tribunal.

Segundo consta do relatório Justiça em Números 2015 (ano-base 2014), produzido pelo Conselho Nacional de Justiça⁵⁶, o Superior Tribunal de Justiça iniciou o ano de 2014 com um estoque de 351.450 processos, quase 12% a mais que no ano anterior, e o número de processos baixados no ano diminuiu 3,2% em relação a 2013.

Já no âmbito do Supremo Tribunal Federal⁵⁷, registra-se que em 2013 ingressaram 72.066 novos processos, enquanto que em 2014, 79.943. Por outro lado, o acervo global da Corte diminuiu, sendo que em 2013, ele correspondia a 67.052 feitos, ao passo que ao final do ano de 2014, havia 56.196 ações registradas. Para o ano de 2015, foram recebidos 92.861 novos processos e baixados 94.609, resultando em um acervo total de 54.448 processos. Tal redução possivelmente decorre dos efeitos da sistemática da repercussão geral, porém, apesar da redução verificada, o volume de processos em trâmite no Supremo Tribunal Federal ainda é bastante elevado.

As decisões judiciais proferidas na sistemática dos arts. 543-B e 543-C do CPC (Lei 5.869/73) não vinculam automaticamente a administração tributária, que pode insistir em adotar orientação diversa, combinada com a tentativa por parte da Procuradoria da Fazenda Nacional de reverter a jurisprudência firmada em sentido que contrário à União.

Veja-se que, muito embora o Parecer PGFN/CDA/CRJ n.º 396/2013 diga expressamente que “o acolhimento da orientação jurisprudencial pacificada na forma dos arts. 543-B e 543-C do CPC (Lei 5.869/73) constitui verdadeira tendência, diante da necessidade de se prestigiar a missão constitucional do STF e do STJ”, o Parecer ressalva que a dispensa de contestar e de recorrer em virtude de tese firmada sob o rito dos arts. 543-B e 543-C do CPC não se afigura, por si só, capaz de revelar “uma aquiescência da Fazenda Nacional ao mérito desses julgados, a significar uma mudança de interpretação por parte da Administração Fazendária”, razão pela qual “ainda se admite à Fazenda Nacional, por meio da PGFN, avaliar a possibilidade de reversão da tese firmada na sistemática dos arts. 543-B e 543-C do CPC (Lei 5.869/73) e, em situações absolutamente excepcionais, orientar os Procuradores da Fazenda Nacional para que continuem a manejar as impugnações judiciais cabíveis, definindo, estrategicamente, quando a defesa manter-se-á integral ou com certas ressalvas”.

⁵⁶ Disponível em <<http://www.cnj.jus.br/programas-e-acoaes/pj-justica-em-numeros>>. Acesso em 25/11/2015. O relatório referente ao ano-base 2015 ainda não se encontra disponível. A previsão é que os dados referentes ao ano de 2015 devem ser enviados ao CNJ até o dia 28/02/2016, conforme noticiado em <<http://www.cnj.jus.br/noticias/cnj/80292-modernizado-sistema-justica-aberta-passar-a-integrar-o-justica-em-numeros>>, acesso em 12/02/2016.

⁵⁷ Os dados apresentados para os anos de 2013, 2014 e 2015 foram consultados em 22/12/2015. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=estatistica&pagina=acervoatual>>. Acesso em 22/12/2015.

A bem dizer, a sistemática de julgamento de recursos repetitivos pode trazer consigo um efeito colateral de estimular a litigiosidade, com a interposição de todos os recursos possíveis, com o único propósito de retardar ao máximo o trânsito em julgado, uma vez que não será cabível o ajuizamento de ação rescisória caso o entendimento venha a ser revertido posteriormente pela jurisprudência em sede de recurso repetitivo ou com repercussão geral⁵⁸.

Mesmo no contexto do novo Código de Processo Civil (Lei Federal n.º 13.105/2015), muito embora exista previsão de comunicação do teor das decisões em sede de recurso repetitivo ou em incidente de resolução de demandas repetitivas às agências e órgãos reguladores, tais decisões não possuem efeitos vinculantes *erga omnes*.

Há quem entenda, conforme Diogo Leite de Campos (2013, p. 114), que “a causa principal da litigiosidade é uma legislação caótica, tecnicamente deficiente e pouco preocupada com os direitos dos cidadãos. Esperando-se do ativismo do judiciário a compensação das deficiências do legislador”. No entanto, o direito ao acesso à justiça não afasta a possibilidade de adoção de instrumentos que permitam alcançar o diálogo e um consenso entre as partes para a redução desta litigiosidade, como os conhecidos mecanismos alternativos de solução de conflitos.

Neste sentido, é interessante a Proposta de Emenda à Constituição (PEC) 108/2015, que propõe acrescentar o inciso LXXIX ao art. 5º da Constituição, prevendo um direito fundamental e o dever do Estado de promover “os meios necessários para a resolução de conflitos por meio da mediação, da conciliação, da arbitragem, sem prejuízos de outros métodos de autocomposição previstos em lei”.

No cenário de crise do Judiciário que vivenciamos no Brasil e tendo em vista os limites epistemológicos e as suas capacidades inconstitucionais para apreciação de matérias pertinentes ao direito tributário, é necessário investir em propostas que prestigiem a cooperação e soluções consensuais com vistas a prevenir os litígios entre fisco e contribuintes e conferir maior previsibilidade acerca da interpretação da legislação tributária, que é reconhecidamente caótica.

Esta mesma preocupação com a redução da litigiosidade é refletida no novo Código de Processo Civil, que também buscou prestigiar as soluções consensuais dos conflitos, inclusive no curso do processo judicial, com alteração do rito do procedimento ordinário, para que, antes mesmo do recebimento da contestação, seja designada audiência de conciliação ou de mediação (arts. 334 e 335 da Lei Federal n.º 13.105/2015).

⁵⁸ O entendimento atual no âmbito do Supremo Tribunal Federal é no sentido do não cabimento de ação rescisória em hipótese de alteração da jurisprudência, a despeito de se tratar de matéria constitucional, conforme orientação firmada no RE 590809, julgado em 22/10/2014, com repercussão geral.

No entanto, é difícil vislumbrar o cabimento desta audiência judicial de conciliação ou de mediação como um instrumento judicial de prevenção e/ou solução de conflitos em matéria tributária, ante a potencial violação aos princípios da isonomia, da transparência e da moralidade, problema similar ao analisado anteriormente no âmbito da mediação tributária prevista na Lei 13.140/2015 e no contexto do projeto de lei 5082/2009 relativo à transação tributária.

E para além das complicações e das vicissitudes da interpretação da matéria tributária pelo Judiciário, um modelo consensual de cooperação entre fisco e contribuintes dificilmente poderia ser conduzido de forma adequada no âmbito judicial, ante o ordenamento jurídico processual atualmente vigente.

Segundo percebido por Carlos Eduardo de Vasconcelos (2015, p. 85), “dificilmente a pacificação social é obtida através de sentença, que se resume, via de regra, à imposição de textos normativos para solucionar aquela parcela de lide levada a juízo, sem compreender a concretude do conflito, nos sentimentos e nas necessidades humanas e sociais a serem reconhecidas e pacificadas”.

A despeito da introdução de mais instrumentos de uniformização da jurisprudência e da maior valorização dos precedentes, o processo judicial brasileiro ainda consiste em um ambiente no qual, via de regra, as partes interagem de maneira fortemente litigiosa, quiçá estratégica, movidas por uma cultura da sentença, donde resulta ao final um vencedor e um perdedor para a demanda em questão.

O processo judicial não possui espaços adequados para a instituição de acordos que busquem a prevenção de litígios, tampouco para uma solução massificada de eventuais divergências quanto à interpretação da lei em tese.

À exceção das ações de controle abstrato de constitucionalidade, em regra, o processo judicial pressupõe a existência de um litígio concreto entre as partes, ou ao menos a demonstração da sua iminência, não se admitindo a propositura de demandas judiciais apenas para a discussão da interpretação da legislação em tese.

Em regra, o processo judicial busca resolver apenas o caso concreto de um contribuinte individual, sendo vedada a via das ações coletivas para discussão de matéria tributária, conforme previsto no art. 1º, parágrafo único da Lei 7.347/85, acrescentado pela Medida Provisória nº 2.180-35/2001.

É só excepcionalmente que se consegue imaginar, no âmbito dos processos judiciais, um ambiente mais deliberativo e com abertura à participação da sociedade civil, como nos casos de controle abstrato de constitucionalidade e de edição de súmulas vinculantes e nos processos

voltados a solução de demandas repetitivas, que buscam a uniformização da jurisprudência e se abrem à realização de audiências públicas e a participação dos *amici curiae*.

Contudo, mesmo nestes espaços de deliberação mais amplos no processo judicial, não há propriamente um ambiente cooperativo, pois prevalece a disputa, onde se terá ao final um vencedor e um vencido, o que difere da perspectiva colaborativa.

Em razão disso, acaba esvaziado o propósito de abertura à participação da sociedade na esfera judicial. É o que costuma ocorrer, por exemplo, no caso em que os *amici curiae*, ao invés de se posicionarem como efetivos “amigos da Corte”, contribuindo com esclarecimentos técnicos e fáticos relevantes para a compreensão e julgamento da causa, se restringem a repetir os argumentos jurídicos já colocados nos autos, a defender a posição sustentada por uma das partes, problema que tem se tornado cada vez mais comum nos julgamentos no rito da repercussão geral.

Por estes motivos e tendo em vista ainda os problemas institucionais decorrentes da lentidão no âmbito do Judiciário e as dificuldades concernentes à compreensão dos efeitos sistêmicos provenientes das decisões judiciais em matéria tributária, é mister a instituição de um ambiente adequado de diálogo que possa viabilizar uma efetiva cooperação, permitindo ao fisco e aos contribuintes se pôr de acordo a respeito dos critérios jurídicos de interpretação da legislação tributária, prevenindo a instauração de litígios.

Poder-se-ia supor que sustentar uma transformação da cultura do litígio e da judicialização, na busca de um caminho de diálogo e consensualidade na relação entre fisco e contribuintes, representaria um questionamento da ideia da supremacia judicial e da legitimidade da jurisdição constitucional.

No entanto, este problema não se coloca, ao menos dentro do recorte aqui estabelecido.

Isto porque, se o Judiciário brasileiro admite, sem maiores dificuldades, os diálogos institucionais com os demais poderes, como exposto no capítulo anterior, então, seguindo o mesmo raciocínio também há que admitir a instituição de uma via mais consensual para a fixação de critérios de interpretação, de modo a solucionar divergências meramente interpretativas entre fisco e contribuintes, colaborando assim para a prevenção dos litígios. Tal perspectiva inclusive ganha reforço com a edição do novo Código de Processo Civil e da Lei de Mediação, conforme já destacado.

Todos aqueles que aplicam a norma – fisco, contribuintes, operadores do direito, contadores etc. – são intérpretes habilitados da legislação tributária, dentro da premissa da sociedade aberta de intérpretes, da qual fala Peter Häberle (2002).

Logo, a fixação última da interpretação da legislação não é necessariamente uma prerrogativa do Poder Judiciário, mas algo que pode e deve ser fruto de um entendimento alcançado consensualmente pelos próprios intérpretes na sociedade.

Ressalta-se, mais uma vez, que com isto não se tem a pretensão de afastar a competência do Supremo Tribunal Federal como guardião da Constituição ou mesmo negar a legitimidade democrática da jurisdição constitucional.

É inegável a relevância do papel de nossa Corte Constitucional na proteção dos direitos fundamentais, notadamente em um quadro de reiterada omissão dos Poderes Legislativo e Executivo.

Conforme destaca Rodrigo Brandão (2015), uma proposta de extinção do controle judicial de constitucionalidade seria nefasta para a implantação de uma democracia de direitos em nosso país.

Há que se concordar com Brandão neste ponto. O Judiciário em geral e o Supremo Tribunal Federal em particular têm um papel da maior relevância na proteção de direitos fundamentais, na proteção das minorias e no aprimoramento do caráter deliberativo da democracia brasileira.

No entanto, dadas limitações e dificuldades do Poder Judiciário para o exame da matéria tributária, em um contexto de crise do Poder Judiciário, marcado pela excessiva morosidade e pelo excesso de judicialização, expostos anteriormente, pode-se considerar que não é o caminho mais adequado ao propósito de pacificação social entre fisco e contribuintes a submissão ao Judiciário de conflitos que não configurem violação a direitos fundamentais, tratando apenas da interpretação da legislação tributária.

Por este motivo, parece ser necessário ampliar os espaços de diálogo e de consensualidade no âmbito da própria sociedade civil, prestigiando o entendimento entre os próprios intérpretes da legislação tributária.

Este entendimento entre fisco e contribuintes, se alcançado no âmbito de um procedimento adequado, em ambiente participativo e com o escopo de prevenir futuros litígios acerca da interpretação da legislação tributária, deve ser priorizado e respeitado pelo Poder Judiciário.

Lembra-se que a interpretação e a compreensão da legislação tributária – inclusive aquela desenvolvida no âmbito do Judiciário – não tem o condão de declarar a “verdade verdadeira”, mas sim estabelecer um sentido para o texto objeto da interpretação, assumindo esta atividade também um caráter construtivo.

Tal atividade pode ser desenvolvida mediante um entendimento entre os intérpretes, possibilitando assim um controle intersubjetivo da interpretação, prescindido da submissão da decisão a uma autoridade judiciária, que, via de regra, está sujeita ao princípio da inércia da jurisdição.

Como destaca Luís Roberto Barroso (2014), a discussão em torno da existência de uma única resposta correta remete à imemorial questão acerca da *verdade* e aos métodos para revelá-la. Se existe uma única resposta correta – e não diferentes pretensões de resposta correta –, é porque existiria, então, uma verdade ao alcance do intérprete. Mas quem teria o poder de validar a verdade proclamada pelo intérprete? Assim, a questão deixa de ser acerca da efetiva existência de uma verdade ou de uma única resposta correta, e passa a ser a de quem tem autoridade para proclamá-la, quem, em última análise, é o dono da verdade.

Quando o assunto é “quem interpreta a legislação”, é comum a defesa de que cabe o intérprete judicial a última palavra, na concretização da legislação, com a resolução dos casos concretos. Por este raciocínio, no Brasil, caberia ao Superior Tribunal de Justiça a última palavra quanto à interpretação de matéria infraconstitucional e ao Supremo Tribunal Federal a última palavra quanto à interpretação constitucional. (CAMPOS, 2015, p. 93).

Contudo, o Judiciário não detém um saber supremo e onipotente quanto à interpretação correta da lei à luz da Constituição, de modo que a “verdade” sobre a interpretação da legislação tributária também pode ser construída consensualmente pelo fisco e contribuintes enquanto intérpretes.

A partir destas reflexões, há que se trilhar um caminho alternativo, no qual possa ser aberto um espaço adequado ao diálogo e à consensualidade entre fisco e contribuintes a fim de prevenir litígios decorrentes de meras divergências na interpretação da legislação, o que não é possível no âmbito do processo judicial atual.

Também o novo Código de Processo Civil e a proposta trazida pela Lei de Mediação apontam em direção ao desenvolvimento de soluções consensuais a fim de reduzir a litigiosidade por parte da administração pública, reconhecida como uma das maiores litigantes do país, e, assim, o momento é oportuno para reacender a discussão também na seara tributária.

Como sustentam Mauro Cappelletti e Bryant Garth (1988, p. 84), na obra “*Acesso à justiça*”, existem vantagens óbvias tanto para as partes quanto para o sistema jurídico, se o litígio é resolvido sem necessidade de julgamento, pois um processo dirigido para a conciliação – ao contrário do processo judicial, que geralmente declara uma parte vencedora e a outra vencida – oferece a possibilidade de que as causas mais profundas de um litígio sejam examinadas e restaurado um relacionamento complexo e prolongado.

Mauro Cappelletti (1994) ainda registra que há situações em que a justiça *conciliatória* é capaz de produzir resultados que são melhores, até qualitativamente, do que os resultados do processo contencioso. O autor ilustra a situação pelos casos em que o conflito não passa de um episódio numa relação complexa e permanente; aí, a justiça conciliatória, ou - conforme se lhe poderia chamar - a justiça “reparadora” tem a possibilidade de preservar a relação, tratando o episódio litigioso antes como perturbação temporária do que como ruptura definitiva daquela; isso, além do fato de que tal procedimento costuma ser mais acessível, mais rápido e informal, menos dispendioso, e os próprios julgadores podem ter melhor conhecimento do ambiente em que o episódio surgiu e mostrar-se mais capazes e mais desejosos de compreender o drama das partes.

Igualmente, no âmbito das relações tributárias, que, via de regra, são continuativas, é bem-vinda uma construção consensual, que poderá abrir caminho para um melhor relacionamento entre fisco e contribuintes, devendo ser marcado pela previsibilidade, confiança e boa-fé, o que no longo prazo sugere um ambiente mais propício aos investimentos produtivos e ao desenvolvimento econômico, em benefício da sociedade como um todo. Da mesma maneira que é completamente fora de ordem perguntar quem está perdendo ou ganhando em um casamento, quando lembra-se da concepção do tributo como instrumento inerente à noção de Estado e indispensável à consecução dos seus fins, também parece fora de ordem perguntar quem está ganhando ou perdendo com este volume de litígios, se o fisco, os contribuintes ou a sociedade.

O excesso de litigiosidade visto no cenário atual prejudica sobremaneira o relacionamento entre fisco e contribuintes em geral, estimulando a percepção do tributo como uma norma de rejeição social, ao invés de um dever fundamental dos contribuintes como cidadãos do Estado.

Ao se pensar no papel do Estado e do sistema tributário em um sentido amplo, se percebe que não há vencedores ou vencidos na relação entre fisco e contribuintes, mas tanto fisco quanto os contribuintes têm muito a perder em razão da alta litigiosidade.

Exemplo recente deste clima de excessiva litigiosidade é a Portaria RFB 1265, de 03 de setembro de 2015, que, a pretexto de “aprimorar os procedimentos de recuperação de créditos tributários e, conseqüentemente, promover o aumento e a sustentação da arrecadação dos tributos federais”, consolidou uma série de medidas gravosas em face do contribuinte, muitas sem observar o direito ao contraditório e ao devido processo legal.

Faz-se necessário, portanto, romper com este ciclo de desconfiança. Para tanto, é possível a adoção de medidas diversas, como a instituição de um processo administrativo que

efetivamente permita um verdadeiro contraditório e maior respeito às garantias fundamentais dos contribuintes.

Lembra-se que há diversos projetos de lei em trâmite no Congresso, dentre os quais destaca-se o projeto de lei 2.557/2011, denominado “Código de Defesa do Contribuinte”, buscando o estabelecimento de garantias ao contribuinte, bem como o projeto de lei complementar 222/2013, que propõe o estabelecimento de normas gerais relativas ao processo administrativo fiscal, a serem obedecidas por todos os entes da federação. Estes projetos, no entanto, são passíveis de críticas importantes e em nosso país, até hoje, pouco se avançou neste assunto.

Quanto ao denominado “estatuto de defesa do contribuinte”, pode-se questionar qual seria a sua utilidade, já que, no sistema tributário brasileiro, as garantias do cidadão-contribuinte já estão previstas no próprio texto constitucional e muitas também regulamentadas pelo CTN, de modo que o projeto não faria nada mais do que explicitá-las.

Quanto ao projeto de normas gerais de processo administrativo fiscal, pode-se questionar se haveria invasão de competência do poder de legislar dos Estados e Municípios, por se tratar de competência concorrente, na forma do art. 24 da Constituição.

Para além de medidas desta espécie, que são focadas no relacionamento entre o fisco e um contribuinte em particular, cogita-se aqui a implementação de um modelo de cooperação, que permita a construção de uma espécie de acordo entre fisco e contribuintes voltado à prevenção de litígios acerca da interpretação da legislação tributária, mediante a fixação de critérios uniformes e consensuais de interpretação.

Como se vê das críticas dirigidas ao projeto de transação tributária que foi analisado anteriormente, há temores de que a celebração de acordos entre fisco e contribuintes possa ser utilizada como instrumento para a concessão de favorecimentos ilícitos a determinados contribuintes, sem fundamento em parâmetros públicos.

Porém, a abertura da administração tributária ao diálogo e a uma participação ampla dos contribuintes para fins de fixação de critérios de interpretação da legislação traz como efeito a redução dos casos de favorecimentos ilegais e outros desvios, justamente por proporcionar transparência e maior uniformidade e previsibilidade na interpretação da legislação, conforme será abordado no capítulo seguinte.

A corrupção prescinde de um caminho de consensualidade para se instalar, sendo, a bem da verdade, alimentada pela cultura do litígio, que, de um lado, dá margem a autuações fiscais bilionárias, muitas vezes juridicamente equivocadas, e de outro, permite oferecer a facilitação

para a sua anulação, a exemplo do que se viu recentemente no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), com a deflagração da denominada “Operação Zelotes” pela Polícia Federal. A tática parece se valer da teoria do bode na sala, excerto da sabedoria popular⁵⁹.

É possível fixar, consensualmente, critérios de interpretação que sejam hábeis a conciliar os interesses do fisco e dos contribuintes, de modo a prevenir futuros litígios.

Um exemplo disso pode ser extraído de manifestação elaborada pela Procuradoria da Fazenda Nacional, em petição dirigida ao Relator no Recurso Repetitivo 1.221.170/PR, protocolizada em 01/07/2014 (cf. fls. 383-398 dos autos do processo eletrônico, cuja íntegra encontra-se disponível em <www.stj.jus.br>).

Na ocasião, a Procuradoria da Fazenda Nacional reiterou a tese principal defendida pela União, que sustenta uma interpretação restritiva do conceito de insumo para fins de creditamento para o cálculo do PIS e COFINS no regime não-cumulativo.

No entanto, talvez por considerar os riscos de a sua tese principal não vir a ser acolhida, o que poderia resultar na confirmação da interpretação defendida pelos contribuintes, que é diametralmente oposta, a Procuradoria passou a sustentar, em caráter sucessivo, a adoção de uma interpretação intermediária, requerendo que sejam elencados os critérios para enquadramento da aquisição de um bem ou serviço como insumo decorrente de sua aplicação indireta no processo produtivo, com reflexos indissociáveis da sua qualidade.

Neste pedido sucessivo, a Procuradoria da Fazenda Nacional buscou desenvolver um esquema objetivo com os passos para se alcançar a definição de insumos, em cada caso concreto, da seguinte maneira: (i) verificar se o bem ou serviço que o contribuinte pretende se creditar sobre a nomenclatura de insumo não possui, na realidade, natureza de bens do ativo permanente imobilizado; (ii) delimitar a última etapa produtiva como aquela em que, combinados os insumos com os demais fatores de produção – mão de obra, terras e capital – o resultado será o produto ou serviço final, objeto da atividade do agente econômico; (iii) averiguar se o bem ou serviço foi aplicado no efetivo momento desta última etapa produtiva; (iv) e se positiva a resposta ao critério anterior, questionar a essencialidade, isto é, se o bem ou serviço agregou efetivo valor ao produto ou serviço final.

Sem adentrarmos aqui na crítica sobre a qualidade dos critérios formulados pela Procuradoria da Fazenda Nacional e sobre a sua aplicabilidade ou não para determinados

⁵⁹ A história é contada de diversas maneiras e permite extrair ensinamentos com sutis diferenças. Aqui, considera-se a versão da história em que o homem coloca um bode na sala de estar de outro e depois se oferece para negociar a retirada de lá.

setores econômicos, é possível extrair da manifestação que, ao menos em tese, é possível buscar o estabelecimento de critérios uniformes e consensuais de interpretação, de modo a tornar as regras mais determinadas, facilitando a sua aplicação aos casos concretos.

Em questões como a tributação pelo PIS e pela COFINS, que traduzem uma relação continuativa e de caráter massificado, e que, de um lado, afeta fortemente a arrecadação fiscal, e, de outro, impacta também fortemente a carga tributária incidente sobre os contribuintes, não se está a falar apenas na parte vencedora ou na parte vencida no processo judicial, mas na definição de questões que afetam toda a sociedade.

Assim, em casos desta natureza, um modelo cooperativo de interpretação da legislação tributária, que contemple a efetiva participação da sociedade, terá o condão de produzir resultados mais consistentes e duradouros, sendo mais eficaz para o propósito de pacificação social.

4. REQUISITOS DE UM MODELO COOPERATIVO PARA PREVENIR LITÍGIOS ENTRE FISCO E CONTRIBUINTES NA INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.

A partir destas premissas, passa-se à propositura de um modelo de cooperação possa conduzir à percepção de uma tributação mais justa, no sentido de ser fruto da participação e do consentimento por parte dos contribuintes, em reforço à expectativa de segurança jurídica como previsibilidade da interpretação, levando ainda à melhoria do índice de cumprimento espontâneo das obrigações tributárias pelos contribuintes, refletindo positivamente na arrecadação e reduzindo ainda os esforços de cobrança por parte do fisco.

4.1 A abertura da administração tributária à participação da sociedade civil na prática de atos normativos interpretativos.

Diante do fenômeno da indeterminação e da ambiguidade da legislação, das divergências entre fisco e contribuinte, das complicações resultantes da interpretação desenvolvida no âmbito do poder judiciário, há um elevado grau de insegurança jurídica acerca da interpretação da legislação tributária, sendo comum, neste contexto, anseios por maior controle e maior previsibilidade quanto ao produto da interpretação, no intuito de afastar interpretações abusivas ou arbitrárias.

Assim, como um desdobramento de seu poder regulamentar, a administração tributária produz uma série de atos normativos, através de instruções normativas, portarias e circulares internas, que buscam, dentre outras finalidades, explicitar a interpretação da legislação que irá orientar a sua atuação. A legislação tributária deixa, inevitavelmente, certa margem de preenchimento pelo seu intérprete, na concretização dos seus conceitos. Assim, esta normatização secundária por parte da administração pública busca preencher estas lacunas ou interpretar conceitos obscuros, gerando critérios administrativos mais objetivos, seguros e confiáveis (GOMES, 2010, p. 66).

Como se sabe, como corolário do princípio da legalidade, o exercício destes poderes regulamentares pela administração pública tributária deve ser pautado pelos critérios e limites traçados pela própria lei.

No entanto, a mera observância dos limites e critérios estabelecidos pela legislação tributária não parece ser suficiente para se alcançar o nível desejado de pacificação social por ocasião da edição de tais atos normativos secundários pela administração tributária, o que se percebe diante do cenário de excessiva litigiosidade e judicialização visto nos dias atuais.

Isto se relaciona ao fato de esta atividade ser exercida unilateralmente pela administração tributária, sem contar com a participação da sociedade civil, o que acaba conduzindo a um aprofundamento das potenciais divergências entre fisco e contribuintes, conforme já explorado anteriormente. A exceção fica por conta da Portaria RFB nº 35/2015 que trata da Consulta Pública Externa, matéria que atualmente também é objeto de projeto de lei do Senado n.º 563/2015.

Concorda-se com o entendimento de Marcus Lívio Gomes (2010), no sentido de que exercício deste poder regulamentar secundário por parte da administração tributária deve, necessariamente, respeitar os direitos e garantias dos contribuintes inerentes à própria concepção de Estado Democrático de Direito, sendo compatível com os valores e princípios de nosso ordenamento jurídico.

No entanto, na prática são fartos os exemplos de não observância destes critérios, conforme exposto no capítulo segundo da presente dissertação.

O exercício deste poder regulamentar secundário pela administração tributária não pode ser orientado por uma busca desenfreada de aumento de arrecadação.

A missão do fisco não é apenas buscar a máxima arrecadação. É mister que também a estrutura da administração tributária se amolde ao Estado Democrático de Direito forjado com a Constituição de 1988, eis que é parte dele.

Há de ser superada a ideia do Estado Patrimonialista, quando o tributo era imposto como espécie de relação de poder entre dominante e dominados, visando à formação do patrimônio estatal, e superada a noção de que a relação tributária estaria subjugada apenas ao poder de império do Estado. (TORRES, 2003).

Na lição de Casalta Nabais (2009, p. 185), o imposto não deve ser considerado, como foi tendência durante o século passado, uma simples relação de poder, em que o estado faz exigências aos seus súditos e estes se sujeitam em consequência dessa relação. O imposto não pode ser encarado, nem como um mero poder para o estado, nem simplesmente como um mero sacrifício para os cidadãos, mas antes como o contributo indispensável a uma vida em comum e próspera de todos os membros da comunidade organizada em estado.

A possibilidade de participação decorre de um ideal de democracia direta e participativa, destacado como um dos fundamentos da República (art. 1º, parágrafo único da Constituição), ao lado da possibilidade de um modelo de democracia representativa.

Neste sentido, a implementação do ideal democrático não se exaure apenas no âmbito de um modelo de democracia representativa, que mostra sinais de desgaste em nosso país. É necessária uma abertura da administração tributária à participação e cooperação dos contribuintes, sob o influxo dos ideais de uma democracia participativa e deliberativa.

Assim, como corolário da noção de Estado Democrático de Direito, há que se abrir espaços para a ampla participação popular e democrática também na esfera da administração tributária, incluindo o exercício do seu poder regulamentar.

Veja-se que o art. 37, § 3º da Constituição, na redação dada pela EC 19/98, já prevê que a lei disciplinará as formas de participação do usuário na administração pública direta e indireta, regulando especialmente: (i) as reclamações relativas à prestação dos serviços públicos em geral, asseguradas a manutenção de serviços de atendimento ao usuário e a avaliação periódica, externa e interna, da qualidade dos serviços; (ii) o acesso dos usuários a registros administrativos e a informações sobre atos de governo, observado o disposto no art. 5º, X e XXXIII; (iii) a disciplina da representação contra o exercício negligente ou abusivo de cargo, emprego ou função na administração pública.

A luta por maior participação popular foi vista, por exemplo, nos protestos realizados em todo o país em junho de 2013. Mesmo sem uma bandeira unificada, as manifestações deixaram clara uma demanda por uma melhoria nos serviços públicos, mais transparência e por maior participação popular nas questões políticas, o que atinge, direta ou indiretamente, a política fiscal e tributária.⁶⁰

Esta mudança de perspectiva também é atrelada à velocidade de troca de informações possibilitada pelas novas tecnologias e com a interação possibilitada pelas redes sociais, que permitem dar voz a diversos grupos da sociedade, mesmo que forma não organizada.

Lembra-se ainda do Decreto 8.243/2014, que instituía a Política Nacional de Participação Social, com o objetivo de fortalecer e articular os mecanismos e as instâncias democráticas de diálogo e a atuação conjunta entre a administração pública federal e a sociedade civil, mas que acabou sustado pela Câmara dos Deputados.

Ao abrir-se à participação e cooperação pela sociedade civil, a atuação da administração tributária poderá desenvolver, de modo mais adequado, a interpretação da legislação tributária

⁶⁰ Sobre os protestos e manifestações populares do ano de 2013, confira-se MAGALHÃES (2013).

à luz dos princípios e valores constitucionais, indo além de uma postura excessivamente formalista, superando o dogma da interpretação literal-restritiva supostamente atrelada ao princípio da legalidade estrita e a uma supremacia do interesse público.

A título de ilustração, destaca-se que nos Estados Unidos da América há mecanismos de publicidade e debate por ocasião da atividade normativa exercida no âmbito das agências reguladoras, incluindo o *Internal Revenue Service* (IRS), órgão que exerce papel semelhante ao exercido pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. Assim, antes da edição de um ato normativo por parte do IRS deve ser feita a publicação prévia daquela proposição, devendo ser divulgadas não apenas a proposta, mas também os estudos e dados que as embasam, com a abertura de oportunidade para participação popular por meio de apresentação de manifestação escrita. Somente após este procedimento é que será editada a norma, juntamente com a divulgação das respostas às manifestações apresentadas⁶¹.

Assim, contando com a participação dos contribuintes, os princípios e valores constitucionais poderão ser agregados por ocasião da fixação de um critério uniforme para interpretação da legislação tributária, logrando reduzir o volume de litígios que potencialmente seriam levados ao Judiciário.

O esforço é recompensador no longo prazo, pois, a partir de um ambiente de maior participação, que confira maior legitimidade àquela interpretação enunciada, é possível que sobrevenha uma melhoria no relacionamento entre fisco e contribuintes, com a superação de preconceitos enraizados, como a ideia de que os contribuintes sempre se comportam de maneira evasiva ou de que o fisco sempre estaria a impor a tributação de maneira voraz voltada unicamente ao aumento da arrecadação.

4.2 A transparência dos atos praticados no contexto de um modelo de cooperação.

Decorrente direta da necessidade de diálogo e participação é a necessidade de transparência nos atos praticados em um procedimento de cooperação entre fisco e contribuintes.

Na projeção de um possível acordo entre fisco e contribuintes, é indispensável que todo o diálogo seja desenvolvido em um ambiente de transparência.

⁶¹ Seção 32.1.2 do Manual do IRS.

Na lição de Ricardo Lobo Torres (2008, p. 98), a transparência exerce também um papel legitimador, como princípio formal que permeia os princípios produtores de conteúdo.

Para o autor, o princípio da transparência fiscal, embora não proclamado explicitamente na Constituição, impregna todos os outros princípios constitucionais e se irradia inclusive para o campo do processo administrativo tributário equitativo, ao fito de evitar os riscos fiscais e promover o combate à elisão fiscal abusiva ao sigilo bancário encobridor da sonegação de tributos, à corrupção ativa e passiva, ao desrespeito aos direitos fundamentais do contribuinte (TORRES, 2008, p. 98).

Destaca-se ainda a fórmula de Robert Klitgaard (2012), segundo a qual a corrupção se coloca em situações em que há um monopólio de poder, somado a certa dose de discricionariedade, estando ausente o *accountability*, aqui considerado dentro da noção de transparência.

Assim, com a transparência dos atos praticados, torna-se viável a instituição de um modelo de cooperação, para a celebração de um acordo entre fisco e contribuintes, e que não necessariamente este caminho levará à prática de atos de corrupção.

Conforme já mencionado, a rigor, a corrupção prescinde de um caminho de consensualidade para se instalar.

Vê-se da experiência recente em nosso país, noticiada por ocasião da Operação Zelotes e da CPICARF, que a corrupção é até alimentada pela cultura do litígio, que, de um lado, dá margem a autuações fiscais bilionárias, muitas vezes juridicamente equivocadas, e de outro, permite oferecer a facilitação para a sua anulação.

De todo modo, não se pode negligenciar o risco de utilização de instrumentos de acordo e de cooperação como meio para concessão de tratamentos privilegiados, com fundamento em critérios não públicos, em violação ao princípio da isonomia, tais como as críticas feitas à proposta de transação tributária prevista no projeto de lei 5082/2009 (SANTI, 2008, p. 186-187; MICHELIN, 2008, p. 353; LOPES, 2010). De acordo com a preocupação destes autores, uma vez realizada a transação na forma do projeto de lei 5082/2009, aquele contribuinte lograria um tratamento favorecido, pautado em critérios discricionários eleitos pela autoridade designada, não havendo como se pleitear a adoção daquela mesma solução para os demais contribuintes em situações equivalentes.

Estas críticas merecem atenção, notadamente no momento atual em que se encontra o nosso país, que, de um lado busca desenvolver políticas de *compliance* e melhores instrumentos de combate à corrupção, e, de outro, somos surpreendidos dia após dia com novos escândalos de corrupção em diversas esferas de poder.

Um reflexo desta preocupação foi a edição da Lei 12.846/2013, conhecida como Lei anticorrupção, regulamentada pelo Decreto 8.420/2015.

A lei parece trazer algum avanço na prevenção e punição dos atos de corrupção, passando a exigir políticas mais rigorosas de controle interno também por parte das empresas, que podem ser responsabilizadas diretamente pela prática de atos lesivos à administração pública, como (i) prometer, oferecer ou dar, direta ou indiretamente, vantagem indevida a agente público, ou a terceira pessoa a ele relacionada; (ii) comprovadamente, financiar, custear, patrocinar ou de qualquer modo subvencionar a prática dos atos ilícitos previstos nesta Lei; (iii) comprovadamente, utilizar-se de interposta pessoa física ou jurídica para ocultar ou dissimular seus reais interesses ou a identidade dos beneficiários dos atos praticados; (iv) no tocante a licitações e contratos: (a) frustrar ou fraudar, mediante ajuste, combinação ou qualquer outro expediente, o caráter competitivo de procedimento licitatório público; (b) impedir, perturbar ou fraudar a realização de qualquer ato de procedimento licitatório público; (c) afastar ou procurar afastar licitante, por meio de fraude ou oferecimento de vantagem de qualquer tipo; (d) fraudar licitação pública ou contrato dela decorrente; (e) criar, de modo fraudulento ou irregular, pessoa jurídica para participar de licitação pública ou celebrar contrato administrativo; (f) obter vantagem ou benefício indevido, de modo fraudulento, de modificações ou prorrogações de contratos celebrados com a administração pública, sem autorização em lei, no ato convocatório da licitação pública ou nos respectivos instrumentos contratuais; ou (g) manipular ou fraudar o equilíbrio econômico-financeiro dos contratos celebrados com a administração pública; e (v) dificultar atividade de investigação ou fiscalização de órgãos, entidades ou agentes públicos, ou intervir em sua atuação, inclusive no âmbito das agências reguladoras e dos órgãos de fiscalização do sistema financeiro nacional (art. 5º).

A lei prevê que na esfera administrativa, serão aplicadas às pessoas jurídicas consideradas responsáveis pelos atos lesivos previstos nesta Lei as seguintes sanções: (i) multa, no valor de 0,1% a 20% do faturamento bruto do último exercício anterior ao da instauração do processo administrativo, excluídos os tributos, a qual nunca será inferior à vantagem auferida, quando for possível sua estimação; e (ii) a publicação extraordinária da sanção condenatória (art. 6º).

Na esfera judicial, a lei prevê em seu art. 19 que, em razão da prática de atos previstos no art. 5º, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, por meio das respectivas Advocacias Públicas ou órgãos de representação judicial, e o Ministério Público, poderão ajuizar ação com vistas à aplicação das seguintes sanções às pessoas jurídicas infratoras: (i) perdimento dos bens, direitos ou valores que representem vantagem ou proveito direta ou

indiretamente obtidos da infração, ressalvado o direito do lesado ou de terceiro de boa-fé; (ii) suspensão ou interdição parcial de suas atividades; (iii) dissolução compulsória da pessoa jurídica; (iv) proibição de receber incentivos, subsídios, subvenções, doações ou empréstimos de órgãos ou entidades públicas e de instituições financeiras públicas ou controladas pelo poder público, pelo prazo mínimo de um e máximo de cinco anos.

Assim, neste contexto político tão turbulento vivenciado atualmente, a transparência – sendo nela incluída também a noção de *accountability* –, é essencial ao efetivo controle do procedimento e da sua posterior aplicação, controle que é exercido desde logo pelos próprios participantes, bem como pela sociedade civil em geral.

A necessidade de transparência é vista não apenas no contexto de políticas de combate à corrupção no âmbito da administração pública, mas em diversos ambientes, públicos ou privados.

Na esfera privada, ressaltam-se os programas de *compliance*, bem como as práticas de governança corporativa e de prestação de contas, submetidas a auditorias externas independentes. Estas práticas são obedecidas por diversas empresas brasileiras que possuem operações financeiras em bolsas de valores, no Brasil e no exterior, e passaram a ser seguidas a reboque da Lei norte-americana Sarbanes-Oxley, editada após escândalos financeiros corporativos como o caso envolvendo a empresa Enron e a empresa de auditoria Arthur Andersen.

Na esfera pública, destaca-se a exigência contida no art. 49 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LC 101/2000) e a instituição de portais de transparência contendo informação sobre a execução orçamentária e a prestação de contas públicas. A disponibilidade das informações em sítio eletrônico na *internet* representa um significativo avanço, no entanto, tal medida parece insuficiente, uma vez que ainda existem muitas dificuldades na compreensão e no processamento das informações, da maneira como são disponibilizadas.

Destaca-se também a Lei de Acesso à Informação (Lei Federal n.º 12.527/2011), que estabelece o acesso à informação como um direito fundamental, de modo a garantir a observância da publicidade como preceito geral e do sigilo como exceção, estabelecendo ainda os seguintes preceitos: divulgação de informações de interesse público, independentemente de solicitações; a utilização de meios de comunicação viabilizados pela tecnologia da informação; o fomento ao desenvolvimento da cultura de transparência na administração pública; o desenvolvimento do controle social da administração pública (art. 3º).

A Lei prevê como um “dever do Estado garantir o direito de acesso à informação, que será franqueada, mediante procedimentos objetivos e ágeis, de forma transparente, clara e em

linguagem de fácil compreensão” (art. 5º) e que “é dever dos órgãos e entidades públicas promover, independentemente de requerimentos, a divulgação em local de fácil acesso, no âmbito de suas competências, de informações de interesse coletivo ou geral por eles produzidas ou custodiadas” (art. 8º).

Assim, a instituição de um ambiente amplamente participativo e dotado de transparência é plenamente possível com os recentes avanços da tecnologia no que tange ao desenvolvimento dos meios de comunicação e de sistemas de informática.

Neste ponto, também é importante rever a concepção e extensão do sigilo fiscal.

De acordo com Eurico de Santi (2014, p. 156), o art. 198 do CTN apenas determina que o fisco não divulgue informações do particular ao qual o fiscal tem acesso privilegiado, mas não autoriza a ocultação do ato administrativo público que é resultado da função estatal por ocasião do lançamento tributário e lavratura de autos de infração.

Com efeito, o art. 5º, XXXIII, da Constituição, o art. 2º, da LC 131/2009 e o art. 3º, I, da Lei de Acesso à Informação determinam que a transparência é a regra e o sigilo só é admitido em casos motivados expressamente e que envolvam segurança da sociedade e segurança do Estado (SANTI, 2014, p. 151).

O tema é sensível e encontra também resistência por parte dos contribuintes, receosos de uma divulgação aberta de seus dados, sob o fundamento de possíveis prejuízos concorrenciais.

Contudo, as regras de sigilo fiscal podem servir mais para obscurecer qual o entendimento e a interpretação da administração tributária em determinado caso, permitindo levar para o seio da administração tributária certas práticas que são mais inerentes ao jogo político, sendo excepcionado quando é do interesse da administração tributária, a fim de possibilitar o intercâmbio de informações entre autoridades, inclusive em nível internacional.

Neste aspecto, concorda-se com Eurico de Santi (2014, p. 150), no que sustenta que nem o sigilo fiscal, nem o direito, nem o art. 198 do CTN podem servir como escudo da administração tributária para se esquivar ao controle social dos seus atos e comprometer a segurança jurídica instaurada historicamente pela legalidade prática sobre a tributação de determinadas operações, com base no argumento pseudoaltruísta segundo o qual o “sigilo fiscal” existe para proteger a privacidade e a intimidade do contribuinte.

De outro lado, a transparência tem o condão de trazer diversos benefícios ao relacionamento entre fisco e contribuintes, permitindo maior controle social sobre os diversos atos praticados no âmbito da administração tributária, possibilitando ainda uma discussão pública quanto aos critérios a serem adotados para a interpretação da legislação tributária. E

com isto torna-se possível evitar a instauração do contencioso, reduzindo o excessivo volume de litígios entre fisco e contribuintes.

4.3 A interpretação da legislação tributária à luz da Constituição no âmbito de um procedimento de cooperação entre fisco e contribuinte.

Para que seja viável o alcance de um acordo acerca da interpretação da legislação tributária, é inevitável que o diálogo passe pela análise de questões constitucionais, tendo em vista a força normativa da Constituição.

No que tange à interpretação dos conceitos constitucionais tributários e do seu elevado grau de indeterminação, destaca-se a posição de Luís Cesar Souza de Queiroz (2014b, p. 74), para quem “o fato de a Constituição conter palavras que designam conceitos com certa dose de indeterminação não importa em reconhecer que se tratam de conceitos vazios, sem sentido, sem limites, nem permite deduzir que o legislador infraconstitucional possui total liberdade para definir tal conceito”.

Assim, em que pese a dificuldade própria da interpretação de conceitos indeterminados, há que se reconhecer força normativa à Constituição, inclusive aos seus diversos conceitos constitucionais tributários, que deverão informar também as deliberações voltadas a fixação de critérios de interpretação da legislação tributária. A limitação material representada pelo ordenamento constitucional funciona como um valioso instrumento de delimitação dos conteúdos normativos possíveis da legislação (ÁVILA, 2011, p. 150).

No entanto, atualmente, no âmbito da administração pública federal, não pode a autoridade administrativa deixar de aplicar determinada legislação, mesmo que a considere inconstitucional.

Para além da hipótese de edição de Súmula Vinculante pelo STF, prevista no art. 103-A da Constituição, que vincula também o Poder Executivo, o reconhecimento de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo na esfera da administração pública federal obedece ao disposto no Decreto 2.346/97, que a restringe (i) às hipóteses de decisões judiciais do STF com trânsito em julgado e proferidas em ação direta ou outra medida judicial dotada de eficácia *ex tunc*; (ii) à lei ou ao ato normativo que tenha sua inconstitucionalidade proferida, incidentalmente, pelo Supremo Tribunal Federal, após a suspensão de sua execução pelo Senado Federal; e (iii) à hipótese de ato do Presidente da República, mediante proposta de

Ministro de Estado, dirigente de órgão integrante da Presidência da República ou do Advogado-Geral da União, que autorize a extensão dos efeitos jurídicos de decisão de inconstitucionalidade proferida em caso concreto.

Conforme já exposto, no âmbito do processo administrativo fiscal, o art. 26-A do Decreto 70.235/72, na redação dada pela Lei 11.941/2009, estabelece que é vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, ficando ressalvado aos casos: (i) em que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária 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 nº 10.522/2002; (b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73/1993; ou (c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73/1993. A mesma limitação também é vista no âmbito do julgamento pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

Com efeito, esta posição precisa ser revista para que seja possível a implementação completa de um modelo de cooperação entre fisco e contribuintes, uma vez que na interpretação da legislação tributária não é possível afastar a consideração das normas constitucionais que perpassam a matéria.

Deste modo, o influxo das normas constitucionais poderá ensejar a inconstitucionalidade de uma determinada interpretação da legislação, ou até mesmo o reconhecimento da inconstitucionalidade – total ou parcial – da própria lei tributária.

Neste ponto, STRECK (2009, p. 571), após desenvolver estudo acerca das teorias hermenêuticas e da necessidade de busca por uma resposta correta, adequada à Constituição, ressalta que:

(...) se o desafio de uma metódica jurídica é ‘como se interpreta’ e ‘como se aplica’ o direito explicitado em um texto normativo, as próprias demandas paradigmáticas do direito no Estado Democrático de Direito apontam para uma terceira questão: a discussão acerca das condições que o intérprete/aplicador possui para encontrar uma resposta que esteja adequada ao *locus* de sentido fundante, isto é, a Constituição. Quem estará encarregado de interpretar a Constituição a estará concretizando, devendo encontrar um resultado constitucionalmente ‘justo’ (a expressão é de Canotilho). E esse resultado deve estar justificado, formulado em condições de aferição acerca de estar ou não constitucionalmente adequado.

PASIN (2012, p. 182) também defende que a Administração tributária não deve aplicar a lei ou norma jurídica dotada de manifesta inconstitucionalidade, uma vez que seu objetivo é

assegurar a realização do bem comum, exclusivamente, em função da adoção de critérios de legalidade estabelecidos em conformidade com os princípios de justiça.

4.4 **A observância dos princípios da legalidade, da isonomia e da eficiência.**

À primeira vista, uma proposta de um modelo de cooperação entre fisco e contribuintes em matéria tributária pode causar alguma sensação de perplexidade, quando confrontada com os princípios legalidade, da isonomia e da eficiência.

No entanto, esta dificuldade inicial não quer dizer que não seja possível propor um modelo cooperativo entre fisco e contribuintes que esteja de acordo com tais princípios jurídicos que norteiam o direito tributário brasileiro.

Com efeito, é indispensável que o desenho institucional deste modelo de cooperação observe tais ditames constitucionais, sendo esta uma preocupação constante no presente trabalho.

Entende-se que o princípio da legalidade não configura, por si só, um óbice à instituição de um modelo de cooperação entre fisco e contribuinte acerca da interpretação da legislação tributária.

Isto porque, atualmente já se compreende a interpretação como uma atividade dotada de alguma carga de criatividade pelos intérpretes, o que não significa uma violação ao princípio da legalidade, já superada a ilusão de uma interpretação meramente literal, da interpretação como uma singela revelação do conteúdo da lei.

Além disso, em um Estado Democrático de Direito, a legalidade não se reduz a um simples instrumento de poder ou de dominação. A legalidade deve funcionar também como instrumento de emancipação da sociedade, comportando a efetiva participação da sociedade nas diversas etapas, desde sua produção, na interpretação até a aplicação (GRECO, 2008).

Lembra-se ainda que a lei é permeada pelo fenômeno da indeterminação e da ambiguidade, sendo insuficiente para regular todas as situações da realidade, deixando diversos espaços não preenchidos, suscitando dificuldades e conflitos na sua interpretação. Deste modo, a obtenção de um acordo entre fisco e contribuintes na fixação de critérios de interpretação tem o condão de conferir maior previsibilidade e maior pacificação social, aproximando-se em grande medida do propósito almejado pelo princípio da legalidade.

Tão importante quanto o princípio da legalidade é o princípio da isonomia em matéria tributária.

Qualquer modelo de cooperação entre fisco e contribuintes deve observar também o princípio da isonomia, o que atrai algumas complicações para o seu desenho, impedindo, por exemplo, a adoção de modelos pautados pela confidencialidade, a fixação de acordos através de procedimentos que restrinjam excessivamente a possibilidade de participação, ou a configuração de um acordo que busque conceder privilégios disfarçados em favor de determinado contribuinte.

Assim, para a instituição de um modelo de cooperação entre fisco e contribuinte deve ser respeitada a possibilidade de uma ampla participação dos contribuintes e de entidades representativas da sociedade civil, bem como observada a transparência e publicidade dos atos ali praticados e dos critérios jurídicos de interpretação resultantes do acordo, permitindo que tais critérios venham a orientar a aplicação da legislação para todos os contribuintes que se encontrem naquela situação.

Ainda no que concerne à isonomia, um modelo cooperativo tal como será proposto possui vantagens em relação à judicialização das questões. Isto porque, no Judiciário não há garantia absoluta de um tratamento igualitário, uma vez que, via de regra, as decisões judiciais são tomadas de maneira casuística, ante as peculiaridades do caso concreto, produzindo efeitos apenas para as partes⁶², salvo nas matérias objeto de exame em ações de controle concentrado de constitucionalidade ou enunciadas em súmulas vinculantes, ou naquelas proferidas em sede de repercussão geral. E, muito embora o direito tributário tenha uma natureza massificada, se assemelhando à noção de direito individual homogêneo⁶³, não é admitida a sua discussão judicial em sede de ação civil pública ou outras ações coletivas, por vedação legal expressa no art. 1º, parágrafo único, da Lei 7.347/85, incluído pela Medida Provisória 2.180-35/2001.

Em um acordo que contemple a fixação de um critério consensual de interpretação, a aplicação da legislação tributária também contará com maior uniformidade, conferindo um tratamento igualitário aos contribuintes.

⁶² Em julgamento da Reclamação n.º 4.335, o Plenário do Supremo Tribunal Federal afastou a tese proposta pelo Ministro Gilmar Mendes no sentido de atribuir eficácia *erga omnes* às decisões de controle de constitucionalidade proferida em sede de controle difuso, a despeito da inexistência de Resolução do Senado exigida pelo art. 52, X, da Constituição. Na oportunidade, prevaleceu o entendimento de que não seria possível ultrapassar a literalidade do artigo 52, X, da Constituição, de modo que as decisões proferidas em sede de controle difuso continuam a produzir *a priori* apenas efeitos *inter partes*.

⁶³ É possível um paralelo ao conceito estabelecido no art. 81 no Código de Defesa do Consumidor, tendo em vista que a imposição tributária também tem uma origem comum, pois decorrente de previsão legal.

No que tange à eficiência e a indisponibilidade do crédito tributário, lembra-se que não significam que a interpretação deve buscar sempre a máxima arrecadação.

Destaca-se que o princípio da eficiência, se visto sob uma ótica mais abrangente, serve de fundamento para esta abertura ao diálogo e a participação do contribuinte junto ao fisco, pois com isto será possível a elaboração de soluções mais duradouras e dotadas de maior legitimidade, possibilitando, por consequência, a aplicação mais eficiente das próprias normas tributárias.

Deste modo, o desenvolvimento de um modelo de cooperação que leve à percepção de uma tributação mais justa, no sentido de ser fruto da participação e do consentimento por parte dos contribuintes, leva também à melhoria do índice de cumprimento espontâneo das obrigações tributárias pelos contribuintes, refletindo positivamente na arrecadação e reduzindo ainda os esforços de cobrança por parte do fisco.

Assim, a obtenção de um acordo entre fisco e contribuintes que estabeleça critérios jurídicos uniformes de interpretação da legislação tributária não esbarra no óbice da indisponibilidade do crédito tributário, que, em tese, vedaria a adoção de medidas administrativas que busquem unicamente o afastamento ou a não cobrança de tributos devidos. A rigor, tal problema sequer é possível aqui, uma vez que não se está a discutir aqui qualquer espécie de renúncia a um crédito tributário já constituído ou passível de constituição. O referido acordo alcança uma etapa bem anterior à constituição do crédito, tratando da interpretação da legislação.

Por este motivo, a proposta que será desenvolvida não consiste em um acordo ou contrato administrativo voltado diretamente ao afastamento ou a redução de tributos que seriam devidos por um determinado contribuinte, mas sim um modelo de cooperação que conduza a uma maior previsibilidade e uniformidade na interpretação da legislação tributária e que possa ser aplicado para e por todos os contribuintes naquela situação.

Nada obstante, a arrecadação tributária está inserida no âmbito do interesse público secundário, sendo possível a sua disponibilidade, desde que por intermédio de lei expressa, a configurar um benefício fiscal.

A mera arrecadação tributária não se confunde com a noção de interesse público primário, uma vez que neste também devem ser considerados os direitos fundamentais dos contribuintes, pautados pelo princípio da isonomia e da capacidade contributiva.

Portanto, entende-se que é possível o estabelecimento consensual dos critérios jurídicos de interpretação da legislação tributária, incorporando neste processo um espaço de diálogo

voltado à observância dos princípios constitucionais tributários e dos direitos fundamentais em jogo, ainda que isto porventura provoque algum impacto no que tange à arrecadação tributária.

5. REFERÊNCIAS PARA O DESENVOLVIMENTO DE UM MODELO DE COOPERAÇÃO ENTRE FISCO E CONTRIBUINTES PARA PREVENIR LITÍGIOS NA INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.

5.1 A argumentação jurídica e a teoria do discurso jurídico racional.

No contexto do diálogo, tem grande relevância a teoria da argumentação jurídica e do discurso jurídico racional, possibilitando a melhor compreensão das questões envolvidas e das divergências apresentadas, mediante a explicitação do raciocínio jurídico desenvolvido.

Sobre o tema, é adotada como referência a teoria desenvolvida por Robert Alexy (2013), especialmente interessante para o modelo cooperativo proposto na dissertação, ao contribuir para o desenho de um procedimento que auxilie na obtenção de um acordo dotado de um desejável nível de racionalidade e legitimidade.

Com a observância de tal procedimento, o debate acerca dos argumentos e fundamentos apresentados pelas partes na sua proposta de interpretação da legislação poderá então ser desenvolvido de maneira mais transparente e densa, eliminando-se possíveis ruídos na comunicação.

Em sua teoria da argumentação jurídica racional, Robert Alexy parte de uma pesquisa ampla, passando pela teoria do direito e por outras diversas teorias da argumentação, incluindo a teoria da ação comunicativa e a teoria consensual da verdade de Habermas (ALEXY, 2013, p. 107 e *ss*), para então formular algumas regras e formas de argumentação, classificadas em regras fundamentais, regras de razão, regras sobre carga da argumentação, formas de argumento, regras de fundamentação e regras de transição (ALEXY, 2013, pp. 187-203).

Para os fins do presente trabalho, há interesse na consideração das regras fundamentais, das regras de razão e das regras de fundamentação do discurso racional apresentadas por Alexy.

Dentre as regras fundamentais, incluem-se: (i) nenhum falante pode contradizer-se; (ii) todo falante só pode afirmar aquilo em que ele mesmo acredita; (iii) todo falante que aplica um predicado F a um objeto A deve estar disposto a aplicar F também a qualquer objeto igual a A em todos os aspectos relevantes, e todo falante só pode afirmar os juízos de valor e de dever que afirmaria dessa mesma forma em todas as situações em que afirme que são iguais em todos os aspectos relevantes; (iv) diferentes falantes não podem usar a mesma expressão com diferentes significados (ALEXY, 2013, p. 187, 287).

As regras de razão são descritas da seguinte maneira: (i) todo falante deve, se lhe é pedido, fundamentar o que afirma, a não ser que possa dar razões que justifiquem negar uma fundamentação; (ii) quem pode falar pode tomar parte no discurso e todos podem problematizar qualquer asserção; (iii) todos podem introduzir qualquer asserção no discurso e todos podem expressar suas opiniões, desejos e necessidades; (iv) a nenhum falante se pode impedir de exercer seus direitos, mediante coerção interna ou externa ao discurso (ALEXY, 2013, p. 191, 288).

As regras de fundamentação consistem no seguinte: (i) quem afirma uma proposição normativa que pressupõe uma regra para a satisfação dos interesses de outras pessoas deve aceitar as consequências de dita regra também no caso hipotético de ele se encontrar na situação daquelas pessoas; (ii) as consequências de cada regra para a satisfação dos interesses de cada um devem ser aceitas por todos; (iii) toda regra deve ser ensinada de forma aberta e geral; (iv) as regras morais que servem de base às concepções morais do falante devem resistir à comprovação de sua gênese histórico-crítica; (v) as regras morais que servem de base às concepções morais do falante devem resistir à comprovação de sua formação histórica individual; (vi) devem ser respeitados os limites de realizabilidade faticamente dados (ALEXY, 2013, p. 200-202, 289).

Também é relevante destacar algumas regras e formas especiais do discurso jurídico, apontado como um caso especial do discurso prático geral. Deste modo, à teoria do discurso racional se acrescentam os limites e a sistemática própria do discurso jurídico, como um caso especial da argumentação prática em geral, tendo em vista o acréscimo de razões institucionais como a lei e o precedente.

Dentre as regras de justificação interna, destacam-se: (i) para a fundamentação de uma decisão jurídica deve-se apresentar pelo menos uma regra universal; (ii) a decisão jurídica deve seguir-se logicamente ao menor de uma norma universal, junto a outras proposições; (iii) sempre que houver dúvida sobre se A é um T ou M', devem-se apresentar uma regra que decida a questão; (iv) são necessárias as etapas de desenvolvimento que permitam formular expressões cuja aplicação ao caso em questão não seja discutível; (v) deve-se articular o maior número possível de etapas de desenvolvimento (ALEXY, 2013, p. 290). As regras de fundamentação interna compõem o chamado “silogismo jurídico”.

Contudo, Alexy destaca que este esquema de fundamentação calcado nas regras de fundamentação interna é insuficiente em casos complicados, como exemplo, quando uma norma contém diversas propriedades alternativas do fato hipotético, quando sua aplicação exige um complemento por meio de normas jurídicas explicativas, limitativas ou extensivas, quando

são possíveis diversas consequências jurídicas, ou quando na formulação da norma se usam expressões que admitem diversas interpretações (2013, p. 221). Apesar disso, a exigência desta justificação interna não é descabida, ela deverá deixar claro quais premissas devem ser justificadas externamente. Para Alexy, isso aumenta a possibilidade de reconhecer e criticar erros, uma vez que acrescentar ou apresentar regras universais facilita a consistência da decisão e contribui, por isso, para a justiça e a segurança da decisão (2013, p. 228).

Já as regras e formas de justificação externa são classificadas em seis grupos: (i) de interpretação (ou da lei); (ii) da argumentação da ciência do direito (ou da dogmática); (iii) do uso dos precedentes; (iv) da argumentação prática em geral (ou da razão); (v) da argumentação empírica; e (vi) das formas especiais de argumentos jurídicos (ALEXY, 2013, p. 229).

Algumas das ideias apresentadas neste ponto são: (i) deve ser saturada toda forma de argumento que houver entre os cânones de interpretação; (ii) os argumentos que expressam uma vinculação ao teor literal da lei ou à vontade do legislador histórico prevalecem sobre outros argumentos, a não ser que se possam apresentar motivos racionais que deem prioridade a outros argumentos; (iii) a determinação de peso de argumentos de diferentes formas deve ocorrer segundo regras de ponderação; (iv) devem-se levar em consideração todos os argumentos possíveis que possam ser incluídos por sua forma entre os cânones de interpretação; (v) todo enunciado dogmático, se é posto em dúvida, deve ser fundamentado mediante o emprego, pelo menos, de um argumento prático de tipo geral; (vi) todo enunciado dogmático deve enfrentar uma comprovação sistemática, tanto em sentido estrito como em sentido amplo; (vii) se são possíveis argumentos dogmáticos, devem ser usados; (viii) quando se puder citar um precedente a favor ou contra uma decisão deve-se fazê-lo; (ix) quem quiser afastar-se de um precedente, assume a carga de argumentação; (x) as formas de argumentos jurídicos especiais devem ser saturadas. (ALEXY, 2013, pp. 291-293).

Dentre as formas de argumentos, destacam-se em especial os argumentos teleológico-objetivos, que se referem a fins racionais ou prescritos objetivamente no contexto do ordenamento jurídico vigente, abrindo, com isto, a questão de qual fim se deve considerar como racional ou como prescrito objetivamente no ordenamento jurídico vigente (ALEXY, 2013, p. 238). Geralmente, para a descrição de tal estado de coisas são necessárias normas do tipo geral ou princípios, de modo que a argumentação teleológica se torna uma argumentação a partir de princípios (ALEXY, 2013, p. 240-241).

Em certa medida, os argumentos teleológico-objetivos acima referidos se aproximam dos argumentos consensualistas de que trata MACCORMICK (2006).

Para MACCORMICK:

A argumentação consequencialista envolve a elaboração da deliberação universalizada necessária para a decisão em pauta, examinando seu significado prático pela ponderação dos tipos de decisão que ela exigirá na faixa de casos possíveis que cobrir e avaliando esses tipos de decisão como consequências da deliberação. Essa avaliação não usa uma escala única de valores mensuráveis (...). Ela envolve critérios múltiplos, que devem incluir no mínimo “justiça”, “senso comum”, “política de interesse público” e “conveniência jurídica”. (MACCORMICK, 2006, p. 329).

Como destaca Alexy (2013, p. 245), são vantajosas duas características da teoria do discurso: “a primeira consiste em que a teoria do discurso considera também a dimensão pragmática da fundamentação; a segunda, em que ela não pretende proporcionar critérios tão fortes para a determinação com segurança de um resultado simplesmente com base no seu conhecimento”. A teoria do discurso é uma teoria procedimental, que apresenta regras e formas cujo cumprimento ou utilização faz com que aumente a probabilidade de que numa discussão se chegue a uma conclusão correta, isto é, racional. Mas apenas com base nestas regras e formas não se pode dizer *a priori* qual é o resultado, para tanto, deve-se proceder a uma discussão real ou imaginária.

As regras apresentadas acima podem ser aplicadas tanto para um modelo de duas pessoas, como para discursos com mais de dois participantes. Porém, com um número maior de pessoas cresce em regra o número de argumentos e ideias, o que pode promover um consenso, mas também aumentam as diferentes concepções inicialmente existentes, o que pode promover o dissenso (ALEXY, 2014, p. 74).

Nota-se que o seguimento das regras e formas de argumentos na realidade só pode se dar de maneira aproximada, e ainda que a sua observância aumente a probabilidade de se alcançar um acordo racional, estas regras, por si só, não garantem que será obtido um acordo para cada questão, nem que um eventual acordo alcançado seja definitivo e irrevogável.

Nada obstante, mesmo que a teoria do discurso não ofereça uma solução inequívoca do problema e ainda que ela não garanta que será obtido um consenso, ela pode dar uma contribuição para uma solução racional ao mostrar de que maneira devem ser usadas oportunamente as diferentes formas de argumentos.

Conforme a proposta de ALEXY (2014, p. 90), por meio de um modo procedimental, é possível integrar argumentos práticos gerais e contextos jurídicos, de maneira que o sistema jurídico do estado democrático constitucional é uma tentativa de se institucionalizar a razão prática. E, de outro lado, a razão prática justifica a existência do sistema jurídico enquanto tal, de modo que a legitimidade dos seus resultados pressupõe a presença da razão prática nos procedimentos democráticos de formação de opinião e da vontade.

Como uma síntese destes requisitos apontados no contexto da argumentação jurídica, para que seja possível construir racionalmente uma correta argumentação, devem ser observados os primados da igualdade, da fundamentação, da publicidade, da transparência, da universalidade, da consistência e da coerência (QUEIROZ, 2015, p. 233).

Com os aportes da teoria da argumentação jurídica e observância dos requisitos acima sumarizados, é viável a proposição de um modelo procedimental e discursivo que permita a cooperação entre fisco e contribuintes a fim de alcançarem um acordo quanto aos critérios de interpretação da legislação tributária.

Um acordo entre fisco e contribuintes que venha ser pautado na teoria da argumentação jurídica e em uma teoria do discurso jurídico racional será dotado de maior legitimidade, fruto também da sua maior racionalidade, o que acaba por reduzir o volume de divergências interpretativas, conferindo um nível mais elevado de segurança jurídica para todos, esvaziando o interesse numa discussão na via judicial.

A segurança jurídica não provém apenas da reserva legal ou do texto legal por si só, ela também depende da interpretação e da aplicação da lei pelos seus intérpretes, problemática que pode ser tratada, ou ao menos minimizada, mediante o estabelecimento de um procedimento discursivo, calcado na argumentação jurídica, que permita um controle intersubjetivo da interpretação. Conforme sustenta Humberto Ávila, a compreensão do direito como prática argumentativa e a aceitação de que a norma não envolve apenas um sentido, mas sentidos normativos alternativos, não impede a persecução dos ideais de cognoscibilidade, de confiabilidade e de calculabilidade (2011, p. 171), ressaltando que o princípio da segurança jurídica pode ser concretizado por mais de um caminho.

Deste modo, por meio de um modelo cooperativo entre fisco e contribuintes, que seja orientado pela argumentação jurídica e pela teoria do discurso jurídico racional, cria-se um ambiente mais adequado à consideração dos diversos tipos e formas de argumentos, conferindo maior densidade e legitimidade ao resultado deste processo, na fixação dos critérios a serem adotados na interpretação da legislação.

Segundo infere Carlos Eduardo Vasconcelos (2015, p. 52-53), na dinâmica de qualquer processo de solução de disputas, a pragmática, a tópica, a problematização de uma conversa voltada para o entendimento e a compreensão de questões contraditórias, tal como ocorre na mediação de conflitos, deve anteceder e se integrar à interpretação de textos, e é nessa integração entre compreensão, interpretação e aplicação que a hermenêutica mais atual acolhe e valida a transdisciplinariedade das três dimensões existenciais do novo paradigma da ciência (complexidade, instabilidade e intersubjetividade).

Nota-se ainda que a proposta aqui desenvolvida em certa medida se aproxima das discussões havidas na ciência do direito no que tange à interpretação da legislação.

No entanto, nas diversas discussões em matéria de interpretação da legislação tributária no âmbito da ciência do direito, não há uma pretensão de se alcançar qualquer acordo, sendo comum encontrar doutrinadores de renome defendendo teses opostas, permanecendo assim um ambiente conflituoso, em que fisco e contribuintes vão buscar na doutrina aquilo que é mais conveniente para defesa da posição sustentada.

Vale ressaltar ainda que a referência ao conceito de interpretação considera uma acepção mais restrita, que pressupõe a atividade de compreensão e uma aplicação hipotética da norma, mas não abrange a aplicação da norma ao caso concreto. Isto porque a proposta que será elaborada tem como objetivo a prevenção de litígios entre fisco e contribuintes, buscando estabelecer critérios uniformes e consensuais para a interpretação da legislação tributária, com escopo semelhante ao dos procedimentos de uniformização da jurisprudência e da elaboração de enunciados da súmula da jurisprudência, cujo propósito limita-se a conferir um maior nível de confiabilidade e previsibilidade aos intérpretes, acerca de como deverá se dar a posterior aplicação da norma ao caso concreto.

5.2 O método da negociação de acordos sem concessões e a mediação.

Em um ambiente de diálogo e cooperação entre fisco e contribuintes, para a construção de acordos sensatos e duradouros, também é interessante o método da negociação de acordos apresentado por FISHER, URY e PATTON (2014), que é voltado a uma negociação cooperativa ou “ganha-ganha”, que pode ser usado justamente naqueles espaços em que resta uma certa margem de escolha no que tange aos critérios de interpretação da legislação.

Como advertem os autores a respeito do método apresentado, “não existe nada neste livro que você provavelmente já não soubesse em algum momento de sua experiência de vida. O que procuramos fazer foi organizar o senso comum e experiências comuns de forma que isso pudesse constituir um arcabouço utilizável para reflexão e ação” (FISHER, URY e PATTON, 2014, p. 145).

De todo modo, a explanação é válida justamente por clarear estas técnicas de negociação cooperativa, que podem contribuir em grande medida para o alcance de um acordo entre fisco

e contribuintes no que tange aos critérios de interpretação da legislação tributária, deixando de lado a cultura excessivamente litigiosa que ainda predomina em nosso país.

A técnica foi desenvolvida no âmbito do Projeto de Negociação da Universidade de Harvard, e contribuiu, entre outras situações, para a “*détente* Estados Unidos-União Soviética, a elaboração do processo de paz na América Central, as negociações constitucionais na África do Sul e as negociações políticas que as precederam” (FISHER, URY e PATTON, 2014, p. 194).

A ideia proposta é que a negociação seja realizada sem concessões, sem barganha por posições, mas sim com o intuito de proporcionar ganhos mútuos, atendendo o interesse de ambas as partes envolvidas, através de uma postura cooperativa.

Por isto, rompe-se com a lógica clássica da transação, que, tradicionalmente, pressupõe concessões mútuas das partes, noção refletida no art. 171 do Código Tributário Nacional e também no art. 840 do Código Civil.

Esta técnica é fundada em quatro orientações básicas dirigidas às partes em uma negociação: (i) concentrar-se nos interesses e não nas posições; (ii) criar opções de ganhos mútuos; (iii) basear-se em critérios objetivos; e (iv) separar as pessoas dos problemas.

Destaca-se em primeiro lugar a orientação que consiste em separar as pessoas dos problemas. A ideia é que, em uma negociação, é possível ser afável em relação às pessoas que participam da negociação, mas ao mesmo tempo ser duro em relação ao enfrentamento do problema.

Neste ponto, os autores ressaltam que um fato básico a respeito de uma negociação, mas frequentemente esquecido em transações corporativas e internacionais, é que se está lidando não com representantes abstratos “do outro lado”, mas com seres humanos, com pessoas que têm emoções, valores profundamente arraigados, experiências distintas e diferentes pontos de vista, além de serem imprevisíveis. Todas as pessoas estão sujeitas a desvios cognitivos, percepções partidárias, pontos-cegos e delírios ideológicos, não sendo isto uma característica exclusiva da outra parte (FISHER, URY e PATTON, 2014, p. 40).

Por este motivo, é necessário separar as questões pertinentes ao relacionamento entre as pessoas da substância do problema em si. Lidar com um problema substantivo e manter uma boa relação de trabalho são objetivos que não precisam ser antagônicos, mas as partes precisam estar comprometidas e preparadas para tratar as duas coisas separadamente (FISHER, URY e PATTON, 2014, p. 42).

Esta separação também tem o condão de facilitar a comunicação e a melhor compreensão do raciocínio desenvolvido pela outra parte, o que contribuirá para esclarecer a

verdadeira origem do problema substancial. Neste aspecto, por mais que seja útil pesquisar a realidade objetiva, em última análise, o modo como cada lado enxerga essa realidade é o que geralmente constitui o problema em uma negociação, e é também o que abre uma janela para a sua solução (FISHER, URY e PATTON, 2014, p. 44).

Como uma segunda orientação, os negociadores devem se concentrar nos interesses, não nas posições.

É a ideia de que a negociação deve concentrar-se nos interesses, buscando harmonizá-los para proporcionar ganhos mútuos para ambas as partes, deixando-se de lado a barganha posicional.

Por barganha posicional entende-se a postura típica do modelo clássico de negociação, que se vincula à ideia de concessões mútuas das partes, característica que é reproduzida inclusive em alguns textos legais, como o art. 171 do CTN e o art. 840 do Código Civil já mencionados.

Para melhor compreensão, veja-se o exemplo de FISHER, URY e PATTON sobre o regateio que pode se ver entre um cliente e um dono de brechó, característico de um modelo de barganha posicional (2014, p. 27):

Cliente	Comerciante
Qual o preço deste prato de latão?	Esta é uma bela antiguidade, não é? Acho que por \$75 podemos fazer negócio.
O quê?... Mas está amassado. Olhe, lhe dou \$15.	Nem pensar. Aceito vender por uma oferta séria, mas \$15 certamente não é sério.
Bem, eu poderia chegar a \$20, mas jamais pagaria \$75. Faça um preço realista.	É difícil negociar com a senhora... \$60, e vendo agora.
Pago \$25.	Paguei muito mais que isso pelo prato. Faça uma oferta séria.
O máximo a que posso chegar é \$37,50.	A senhora notou o trabalho de gravação? Olhe bem. Ano que vem, peças como esta valerão o dobro do que valem hoje.

O problema deste modelo de barganha posicional é que, quanto mais a parte esclarece a sua posição e a defende de ataques, mais comprometida fica com ela. Discutir com base em posições também é ineficiente. Neste processo, o negociador começa com uma posição extrema, agarra-se a ela teimosamente, ilude o outro lado quanto aos seus verdadeiros pontos de vista e faz pequenas concessões, na medida do necessário, apenas para manter a negociação em andamento, e o outro lado faz exatamente o mesmo. Este processo consome um grande tempo e esforço para que se descubra se um entendimento será possível ou não, e muitas vezes também acaba por prejudicar o relacionamento entre as partes. (FISHER, URY e PATTON, 2014, pp. 27-28)

O problema básico em uma negociação não é o conflito de posições, mas de necessidades, desejos, preocupações e temores.

Estes desejos e preocupações são os interesses mencionados por FISHER, URY e PATTON, considerados como a força oculta por detrás das posições, que levam uma pessoa a tomar uma determinada decisão. (2014, pp. 57-58)

Para os autores, conciliar interesses ao invés de posições funciona por dois motivos. Primeiro porque para cada interesse geralmente existem diversas posições que podem satisfazer a parte. Segundo porque, por trás de posições antagônicas, podem existir muito mais interesses comuns do que conflitantes. É muito comum que as partes simplesmente adotem a posição mais óbvia, mas quando se investigam os interesses motivadores por trás de posições antagônicas, geralmente é possível encontrar posições alternativas que atendam aos interesses de ambos os lados.

Ao trazer este raciocínio para a esfera do direito tributário, pode-se compreender a distinção entre interesses e posições a partir da conhecida distinção entre interesse público primário e interesse público secundário.

Em uma aproximação, a posição inicial apresentada pelo fisco geralmente visa alcançar apenas um interesse público secundário decorrente do aumento de arrecadação. De outro lado, a posição inicial apresentada pelos contribuintes é diametralmente oposta, consistente na redução do seu encargo. No entanto, o interesse público primário por detrás destas posições pode ser comum, como o desenvolvimento da economia e aumento de investimentos naquele setor, ou até mesmo uma tributação mais neutra ou igualitária, no sentido de se evitar uma interferência tributária injustificada em um mercado sujeito à livre concorrência.

Os interesses do fisco e dos contribuintes também podem ser conciliados a partir de um raciocínio mais pragmático, a partir de uma ponderação entre os benefícios advindos da celebração de um acordo e da maior previsibilidade acerca da interpretação da legislação, de um lado, e, de outro lado, os riscos e os prejuízos decorrentes da insegurança acerca dos critérios de interpretação e do prolongamento da discussão no âmbito do Judiciário.

Neste sentido, a preocupação em evitar os prejuízos que seriam produzidos em razão da litigiosidade e do prolongamento da discussão por longos anos serve de forte estímulo à elaboração de um acordo.

Para tanto, no âmbito das técnicas de negociação, é relevante o conhecimento da chamada “Best Alternative To a Negotiated Agreement (BATNA)”, que em português corresponde a “melhor alternativa à negociação de um acordo”.

Conforme expõem FISHER, URY e PATTON (2014, pp. 107-108), a razão pela qual se negocia é produzir um resultado melhor do que se conseguiria sem negociação. Estes resultados produzidos sem negociação correspondem à “melhor alternativa à negociação de um acordo”. Este é o padrão de medição com que qualquer proposta de acordo deve ser comparada. É o único padrão que protegerá as partes tanto de aceitar termos excessivamente desfavoráveis quanto de rejeitar termos que seriam do seu interesse.

Igualmente, no que concerne ao objeto da presente dissertação, fisco e contribuintes devem considerar qual seria a melhor alternativa ao acordo negociado.

Em casos de incertezas relacionadas a inovações legislativas ou em hipóteses do surgimento de novos elementos de manifestação de riqueza cuja qualificação pela legislação possa suscitar dúvidas, é possível que fisco e contribuintes considerem os altos custos decorrentes da instauração de um litígio, que poderá levar anos a ser solucionado nas esferas do contencioso administrativo e do contencioso judicial, e então cheguem à conclusão de que é mais adequada a formatação de um acordo a fim de resolver desde logo as divergências existentes, no intuito inclusive de prevenir tais litígios.

De outro lado, em casos em que já exista um posicionamento enunciado pelos Tribunais, ainda que sem caráter vinculante, pode-se considerar que seria despicienda a negociação de um acordo.

Considerando que o propósito de uma negociação é ter os seus interesses atendidos, recomendam-se às partes que identifiquem os seus interesses e os evidenciem a outra parte. Também há que se reconhecer o interesse do outro como parte do problema mais amplo, que se busca resolver através do acordo (FISHER, URY e PATTON, 2014, pp. 65-66).

A partir da identificação dos interesses, passa-se a etapa da busca por opções de ganhos mútuos, mediante o exercício de uma atividade criativa, com abertura para novas ideias que permitam atender os interesses comuns em jogo.

Neste ponto, FISHER, URY e PATTON formulam um exemplo hipotético que se passa a transcrever, sendo especialmente interessante por trazer como pano de fundo uma questão tributária (2014, pp. 82-84):

(...) Suponha que você seja gerente de uma refinaria de petróleo. Vamos lhe dar o nome de Townsend Oil. O prefeito de Pageville, a cidade onde a refinaria está localizada, lhe comunicou que pretende elevar os impostos que a empresa paga para o município, de \$2 milhões por ano para \$4 milhões por ano. Você lhe responde que acha \$2 milhões por ano mais que suficiente. E a negociação fica nesse ponto. Ele quer mais e você quer continuar pagando o valor atual. onde, nessa negociação – em muitas formas, bem típica –, entra a questão dos interesses compartilhados? Examinemos, mais detidamente, o que o prefeito deseja. Ele quer dinheiro – dinheiro, indubitavelmente, para pagar pelos serviços municipais, para a construção de um novo centro cívico e para diminuir a pressão sobre os cidadãos pagadores de impostos. Mas

a cidade não pode obter todo o dinheiro de que necessita no momento e de que precisará no futuro apenas junto à Townsend Oil. Ela buscará recursos com a indústria petroquímica do outro lado da rua, por exemplo, e, para o futuro, com empresas novas e em decorrência da ampliação das já existentes. O prefeito, ele próprio um homem de negócios, também gostaria de encorajar a expansão industrial e atrair novos empreendimentos que ofereçam mais empregos e fortaleçam a economia local.

Quais são os interesses de sua empresa? Tendo em vista as rápidas transformações tecnológicas na indústria do petróleo e o grau de obsolescência de sua refinaria, você deve estar, neste momento, considerando uma grande obra para reformas e ampliação da sua unidade. Sua preocupação é de que a cidade possa, mais tarde, aumentar ainda mais os impostos, considerando a valorização da refinaria, em decorrência de melhorias. Considere, também, que você tem incentivado a instalação de uma fábrica de plásticos, em uma área próxima, para facilitar o uso dos produtos produzidos em sua refinaria. Naturalmente, você fica preocupado com a possibilidade de essa indústria desistir da instalação se os impostos forem aumentados.

Os interesses compartilhados entre você e a prefeitura agora ficam mais claros. Ambos concordam com o objetivo de incentivar a expansão das indústrias existentes e a instalação de novas. Se você tiver feito um exercício de invenção para atingir essas metas compartilhadas, pode ser que tenha produzido diversas ideias: a isenção de impostos durante sete anos para novas indústrias; uma campanha publicitária conjunta, com a Câmara de Comércio local, para atrair novas indústrias, uma redução dos impostos para as empresas existentes que optarem por expandir suas instalações. Tais ideias poderão economizar seu dinheiro, ajudando, ao mesmo tempo, a manter os cofres da cidade cheios. Se, por outro lado, a negociação azedar o relacionamento entre a fábrica e a cidade, ambos sairão perdendo. Você poderá cortar as contribuições da empresa para projetos humanitários e para os times de futebol das escolas públicas. A cidade poderá passar a ser extremamente rigorosa quanto à legislação predial e outras regulações (...).

Como negociador, você, quase sempre, irá querer buscar soluções que também satisfaçam o outro lado. (...) Em qualquer caso, a sua satisfação depende, em certo grau, de fazer com que o outro lado se sinta suficientemente contente com um acordo para que ele seja respeitado.

(...)

Uma boa prática é explicitar um interesse comum e transformá-lo em um objetivo comum. Em outras palavras, torne-o concreto e orientado para o futuro. Como gerente da Townsend Oil, por exemplo, você e o prefeito, juntos, poderiam estabelecer o objetivo comum de atrair cinco novas indústrias para a cidade em um prazo de três anos. A isenção de impostos por período definido para novas indústrias representaria, então, não uma concessão do prefeito, mas uma ação com vistas a um objetivo compartilhado.

Conforme se vê do exemplo citado, também é possível a harmonização de interesses discrepantes, o que geralmente exige das partes certa dose de criatividade para a elaboração de soluções que possam proporcionar ganhos mútuos também nesta situação.

A rigor, em muitos casos, a essência do acordo já se baseia nestas discordâncias, de modo que as diferenças de interesses e de crenças tornam possível que um determinado item traga um alto benefício para um e baixo custo para outro (FISHER, URY e PATTON, 2014, p. 84).

Aqui, os autores retomam um exemplo de duas crianças que brigavam por uma laranja, e, assim, dividiram a laranja ao meio, sem se dar conta de que uma queria a laranja para fazer um suco e a outra queria apenas a casca para fazer um doce.

Contudo, por maior que seja o entendimento das partes a respeito dos interesses do outro, por mais que sejam inventadas maneiras criativas de harmonizar os interesses, e por mais que se valorize o relacionamento existente, é quase certo que os negociadores precisarão lidar com interesses diametralmente opostos e conflitantes.

Após estas etapas, passa-se ao que é um dos pontos cruciais para a ideia de uma negociação cooperativa, que consiste na adoção de critérios objetivos para a conciliação de interesses conflitantes.

Por critérios objetivos entendem-se aqueles que são independentes da vontade individual das partes, não estando sujeitos a variações decorrentes de um mero capricho individual.

Da mesma maneira que a barganha posicional traz mais prejuízos do que benefícios, tem um custo elevado a tentativa de conciliar interesses opostos adotando como base uma vontade individual. Lembra-se que é improvável que qualquer negociação seja eficiente ou amigável caso uma parte imponha suas vontades contra as da outra e depois um dos dois lados tenha de retroceder. A solução é negociar de forma independente das vontades de cada lado, isto é, a partir de critérios objetivos. (FISHER, URY e PATTON, 2014, pp. 91-92)

Veja-se que a negociação baseada em critérios objetivos pode produzir acordos sensatos, de forma amigável e eficiente. E um acordo baseado nestes critérios será dotado de maior legitimidade e menos vulnerável a pedidos de revisão ou anulação. A negociação que parte da adoção de padrões objetivos também assegura maior eficiência quando há muitas partes envolvidas, hipóteses em que a barganha posicional seria praticamente impossível.

Para o desenvolvimento e adoção de critérios objetivos, os autores recomendam que as partes façam previamente um exercício de imaginar alguns padrões alternativos e reflitam sobre a sua aplicação ao caso. Deve-se realizar um teste de aplicação recíproca, o que indicará se os critérios propostos são justos e independentes da vontade de cada parte.

Esta orientação, pela insistência na adoção de critérios objetivos, afeta o principal aspecto do modelo de cooperação entre fisco e contribuintes voltado à prevenção de litígios na interpretação da legislação tributária.

É justamente por meio da fixação de critérios objetivos e eleitos consensualmente que se possibilita maior previsibilidade acerca da interpretação da legislação tributária, bem como a redução da litigiosidade, sendo eficaz para a estruturação de uma solução dotada de maior legitimidade.

Os autores também consideram possível a adoção de procedimentos considerados justos ou objetivos para a solução de interesses conflitantes, trazendo como exemplo a regra do “um

corta, o outro escolhe” e métodos como rodízio, sorteio, dentre outros, tudo a ser deliberado no próprio processo de negociação. (2014, p. 95). No entanto, soluções desta espécie, porquanto possíveis no âmbito das negociações privadas, se revelam inadequadas ao tema objeto desta dissertação.

Problema que também pode ser visto no âmbito da relação entre fisco e contribuintes é a falta de disposição de uma das partes para a negociação, anunciando uma posição firme, como uma decisão definitiva já adotada.

Neste caso, FISHER, URY e PATTON (2014, pp. 113-117) propõem a estratégia que denominam de “negociação jiu-jitsu”, que consiste driblar tal resistência, não através de um ataque direto àquela posição firme anunciada, mas sim mediante um ataque ao problema em si. Para tanto, há que se verificar quais interesses existem por trás daquela posição da outra parte e compreendê-los, para procurar maneiras de aperfeiçoar a posição anunciada, de modo que seja possível resolver o problema com a harmonização dos interesses em questão.

Caso ainda assim não seja possível a negociação, as partes também podem valer da mediação, no qual um terceiro imparcial poderá facilitar a comunicação, auxiliando na identificação dos interesses comuns, divergentes ou conflitantes e até na identificação de critérios mais objetivos para a interpretação da legislação tributária.

Para tanto, é recomendável a adoção do procedimento do texto único, do qual falam FISHER, URY e PATTON (2014, pp. 118-120), no qual o mediador, após identificar os interesses e as necessidades das partes, elabora um texto e solicita que façam críticas e sugestões, e assim o texto pode ser alterado até chegar à composição satisfatória para ambas as partes.

Também podem existir ruídos no relacionamento entre as partes, de modo a prejudicar o verdadeiro diálogo necessário à busca do consenso, hipótese em que a introdução da mediação poderá colaborar em larga medida.

Conforme destaca Humberto Dalla Bernardina de Pinho (2015), a mediação é um mecanismo de resolução de conflito em que as próprias partes constroem, em conjunto, um sistema de decisão, buscando satisfazer a todos os envolvidos e oxigenando as relações sociais. Neste sistema, há a participação de um terceiro intermediando ou facilitando o alcance do entendimento, sem a missão de decidir, mas apenas auxiliar as partes na obtenção da solução consensual. Normalmente essas partes, após um fracassado processo de negociação, chegam à conclusão de que não são capazes, por elas próprias, de remover os obstáculos que impedem a celebração do acordo, e por isto, buscam, num terceiro, uma forma de viabilizar a via consensual, que sabem existir, embora não sejam capazes de encontrá-la (PINHO, 2015).

Um elemento essencial para a compreensão e para o sucesso da mediação é a formação de uma cultura de pacificação entre as partes, ao invés de uma cultura de litigiosidade e judicialização que pressupõe a necessidade de uma decisão judicial para que a lide possa ser resolvida.

A mediação rompe com a lógica binária de ganhar ou perder uma discussão, sendo voltada para a construção de soluções pelas próprias partes e que proporcionem benefícios mútuos, permitindo preservar o bom relacionamento entre as partes e prover um resultado mais sólido no longo prazo.

A cooperação e a mediação são especialmente proveitosas quando, em virtude da existência de vínculos entre os participantes: (i) a relação tende a se prolongar no tempo; (ii) são afetadas mais pessoas do que as que poderão negociar; e/ou (iii) requerem muitas micro negociações ao longo do tempo. É o que consta até mesmo da cartilha de mediação elaborada e distribuída pela Comissão de Mediação de Conflitos da OAB/RJ e também nos diversos Manuais de Mediação lançados recentemente em nosso país⁶⁴.

Humberto Dalla Bernardina de Pinho e Karol Araújo Durço (2011, p. 267) apresentam quatro critérios para avaliar o que será necessário para se obter um processo de mediação bem sucedido: “(1) Cada uma das partes está motivada a mediar (e estão essas motivações consistentes com os objetivos da mediação)? (2) Estão prontas a serem responsáveis por tomar as decisões que precisam ser tomadas? (3) Estão dispostas a lidar diretamente uma com a outra (incluindo o conflito)? (4) Estão abertas a alcançar um resultado que seja aceitável para ambas?”

Estes critérios também servem de referência para o desenvolvimento de um modelo cooperativo entre fisco e contribuintes, tal como o aqui proposto.

De outro lado, a mediação pode não ser aconselhável em casos em que há grande desequilíbrio de poder entre as partes, quando se fazem necessárias as garantias processuais inerentes à jurisdição, embora haja quem defenda que caberia ao mediador, através das técnicas de mediação, suprir este desequilíbrio (PANTOJA, 2008, p. 208).

Há que se destacar também a necessidade de uma formação adequada do mediador.

Para FENOLL (2014, p. 218), o mediador deve ser capaz de aproximar as partes em conflito, é preciso que seja um especialista no litígio em questão, de maneira que, se a mediação tiver lugar em domínio diferente do estritamente jurídico, também será imprescindível que o mediador seja especialista nessa matéria. Isto porque, se o mediador não compreender do que

⁶⁴ Cf. Manual de Negociação e Mediação para membros do Ministério Público, lançado pelo Ministério da Justiça (2014) e Manual de Mediação Judicial, do Conselho Nacional de Justiça (2015).

trata o litígio, tampouco conseguirá identificar os possíveis interesses comuns que residem por trás daquelas posições, logo, não será apto para auxiliar as partes a encontrarem uma solução.

Na seara tributária, por vezes são necessários conhecimentos também provenientes de outras áreas de estudo, como nos ramos da economia ou da contabilidade, sendo assim recomendável que o mediador também transite por estes domínios.

O procedimento de mediação pode ser classificado como ativo ou passivo, de acordo com a postura do mediador. Na mediação passiva o mediador limita-se a ouvir as partes, agindo como um facilitador do processo de obtenção de uma solução consensual para o conflito, mas sem apresentar o seu ponto de vista, ou possíveis soluções ou propostas concretas às partes. Já no caso da mediação ativa, o mediador funcionará como uma espécie de conciliador; ele não se limita a facilitar; terá ele também a função de apresentar propostas, soluções alternativas e criativas para o problema, alertar as partes litigantes sobre a razoabilidade ou não de determinada proposta, influenciando assim o acordo a ser obtido (PINHO e DURÇO, 2011, pp. 263-264).

Em geral, a mediação é considerada como um procedimento informal, que pode ter o seu rito ajustado pelas próprias partes envolvidas, no entanto, por questões de didatismo, vale enumerar algumas etapas sugeridas para o procedimento.

Em um primeiro estágio, há um momento designado pré-mediação, no qual ocorre a exposição pelo mediador aos participantes de qual o seu papel e os limites da sua atuação e a explicação acerca do que consiste a mediação, a exigência de uma postura de cooperação das partes, a estipulação dos honorários do mediador e a aceitação do método de composição de conflitos e formalização da concordância. Em seguida, passa-se à etapa da apresentação das partes e do conflito, bem como à exposição da visão de cada participante acerca do conflito. Um terceiro estágio consistirá na descoberta dos interesses por trás das posições e na delimitação dos interesses e das necessidades das partes. O quarto estágio abrange a fase do *brainstorming*, a incitação por parte do mediador para que as partes participem ativamente da indicação de soluções, a anotação das opções sugeridas pelas partes, a exclusão das alternativas propostas que se afigurem inviáveis e a criação pelos participantes de novas soluções a partir daquelas apresentadas. Após, no quinto estágio, passa-se à negociação, para a obtenção do acordo propriamente dito, ou a declaração de impasse. Por fim, o sexto e último estágio consiste na formalização do que restou acordado através da elaboração de um termo de mediação (ALMEIDA, 2008, p. 164).

A mediação é um trabalho artesanal, que deve ser empreendido com base no diálogo e na cooperação entre as partes, de forma que por meio de tomadas de posição equânimes sejam

preenchidas as lacunas existentes em suas relações, atingindo-se um consenso, ou, ao menos, um compromisso leal. Assim, para fins de se promover a mediação, demanda-se tempo, estudo, análise aprofundada das questões sob os mais diversos ângulos, devendo o mediador buscar identificar os interesses por trás das posições externas assumidas, para que possa indicar às partes o possível caminho que elas tanto procuravam (PINHO e DURÇO, 2011, p. 265).

As características favoráveis a uma negociação cooperativa e à utilização da mediação como um instrumento de autocomposição também podem ser identificadas nas relações tributárias, que via de regra são continuativas, de modo que o prolongamento do litígio produz elevados prejuízos ao próprio relacionamento entre fisco e contribuintes, impactando a sociedade como um todo.

Enquanto um instrumento de trato intersubjetivo e transdisciplinar, a mediação de conflitos pode facilitar o encontro de soluções consensuadas, legítimas, devendo ser compreendidas, interpretadas e decididas no âmbito de um sistema jurídico necessariamente democrático (VASCONCELOS, 2015, p. 47).

Vale ressaltar ainda que é possível identificar pontos de contato entre as técnicas apresentadas neste tópico – a negociação de acordos sem concessões e a mediação – e a teoria da argumentação jurídica racional de Alexy (2013), que assume como um dos seus fundamentos a noção de agir comunicativo de Habermas.

Segundo Habermas (1999, p. 103), todo ato de entendimento pode ser entendido como parte de um processo cooperativo de interpretação que tem como finalidade a obtenção de definições da situação que possam ser intersubjetivamente reconhecidas⁶⁵. E correlato aos processos de entendimento é o conceito de mundo da vida. Ao atuar comunicativamente, os sujeitos se entendem segundo o horizonte do mundo da vida. Em suas operações interpretativas, os membros de uma comunidade de comunicação desvendam o mundo objetivo e o mundo social que intersubjetivamente compartilham, frente aos mundos subjetivos de cada um e frente a outros coletivos. Os conceitos de mundo e as correspondentes pretensões de validade constituem o arcabouço formal que os agentes se servem em sua ação comunicativa para enfrentar em seu mundo da vida as situações que em cada caso se tornaram problemáticas, isto é, aquelas sobre as quais há que se chegar a um acordo. (HABERMAS, 1999, p. 104).

Conforme exposto no âmbito da teoria da argumentação jurídica de Alexy (2013), que inclui, como já destacado, os pressupostos da ação comunicativa de Habermas (1999), os

⁶⁵ Tradução livre. No original: “Todo acto de entendimento puede entenderse como parte de un proceso cooperativo de interpretación que tiene como finalidad la obtención de definiciones de la situación que pueden ser intersubjetivamente reconocidas”.

participantes do discurso devem ter mútua capacidade de responderem por seus atos e devem estar dispostos ao entendimento e a atuarem sobre um consenso.

O mesmo fenômeno ocorre na mediação, em que as partes, em comum acordo, restabelecem o diálogo, com auxílio do mediador, com vistas à formação de um consenso sobre determinadas questões conflituosas. Deste modo, é possível dizer que a mediação se aproxima da noção de ação comunicativa, e, em certa medida, também pode adotar algumas das regras e formas da teoria da argumentação jurídica racional, apresentadas no tópico anterior.

Neste sentido, destaca-se a proposta de Fabiana Marion Spengler e Roberta Marcantônio (2014), para quem é possível utilizar as técnicas de mediação como forma de promover o consenso com base na ação comunicativa de Habermas. As autoras destacam que a mediação é uma forma de promover o diálogo entre as partes, para que possam superar o conflito e juntas consigam chegar a um consenso. Logo, “para que ocorra a mediação, é pressuposto fundamental que ocorra a comunicação, sendo, portanto, importante o estudo de como ocorrem as interações comunicativas conforme a teoria habermasiana e de que forma a mediação se vale delas para restabelecer o diálogo entre as pessoas” (SPENGLER e MARCANTÔNIO, 2014).

5.3 O procedimento amigável do artigo 25 da convenção-modelo da OCDE e a Ação 14 do Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros da OCDE (Projeto BEPS).

Como referência para um modelo de cooperação é especialmente interessante o procedimento amigável para solução de controvérsias no campo das convenções para evitar a dupla tributação, previsto nos parágrafos 1º ao 4º do artigo 25 da convenção-modelo da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE, 2014), com a seguinte redação, em tradução livre:

Artigo 25

Procedimento amigável

1. Quando uma pessoa considerar que as medidas tomadas por um ou por ambos os Estados Contratantes lhe resulta ou resultará em uma tributação em desacordo com as disposições da presente Convenção, ela poderá, independentemente das medidas previstas pela legislação interna destes Estados, submeter o seu caso à apreciação da autoridade competente do Estado Contratante de que é residente, ou, se o caso corresponder à disposição do primeiro parágrafo do artigo 24, à autoridade competente do seu Estado de nacionalidade. O caso deverá ser apresentado em até três anos contados a partir da primeira notificação do ato resultante na tributação em desacordo com as disposições da Convenção.

2. A autoridade competente deverá se esforçar, se a reclamação for justificada e se a autoridade não puder ela própria chegar a uma solução satisfatória, para resolver a questão através de procedimento amigável com a autoridade competente do outro Estado Contratante, a fim de evitar tributação em desacordo com a Convenção. Quaisquer acordos alcançados deverão ser implementados independentemente de limites temporais previstos na legislação interna dos Estados contratantes.
3. As autoridades competentes dos Estados Contratantes esforçar-se-ão por resolver, através de procedimento amigável, quaisquer dificuldades ou dúvidas relativas à interpretação ou aplicação da Convenção. Poderão também consultar-se mutuamente com vistas a eliminar a dupla tributação nos casos não previstos na Convenção.
4. As autoridades competentes dos Estados contratantes poderão comunicar-se diretamente, inclusive por meio de uma comissão conjunta formada pelos seus próprios membros ou representantes, a fim de chegarem a um acordo na forma dos parágrafos anteriores.

O procedimento amigável previsto nos parágrafos 1º ao 4º do artigo 25 da convenção-modelo da OCDE tem um propósito claro de prevenir a instauração de futuros litígios decorrentes de dúvidas e incertezas a respeito da interpretação do tratado, propósito que muito se assemelha ao almejado na presente dissertação.

O procedimento amigável pode ser utilizado tanto para a solução de dificuldades ou dúvidas a respeito da interpretação dos acordos para evitar a dupla tributação (procedimento amigável interpretativo), como para solucionar alguma questão de dupla tributação não contemplada no tratado (procedimento amigável integrativo) (ROCHA, 2008, p. 204).

No entanto, segundo avaliação da própria OCDE (2007), o procedimento dos parágrafos 1º a 4º do artigo 25 da convenção-modelo se mostrou pouco eficaz para a resolução das divergências interpretativas entre os Estados contratantes, o que resultou na inclusão do parágrafo 5º ao artigo 25 da convenção-modelo, para prever a possibilidade de solução pela via da arbitragem.

A via da arbitragem não foi incorporada nas convenções celebradas pelo Brasil. Acrescenta-se que a arbitragem consiste em um mecanismo de solução de conflitos de caráter heterocompositivo, com a adjudicação da decisão por um terceiro, o árbitro, e a sua utilização suscita outras discussões, que fogem do escopo da presente dissertação⁶⁶. Assim, ressalva-se que esta análise será mais focada no procedimento amigável previsto nos parágrafos 1º ao 4º do artigo 25 da convenção-modelo da OCDE.

O procedimento amigável se resume a uma negociação entre os Estados Contratantes, não sendo franqueado ao contribuinte atuar nas negociações, não havendo tampouco uma obrigatoriedade dos Estados de chegar a um resultado dentro de um prazo estipulado.

⁶⁶ No sentido da possibilidade da adoção da arbitragem tributária, tanto do ponto de vista do direito interno, quanto do direito internacional, vide SCHOUERI (2009, p. 320).

A sua instauração, via de regra, se dá fora dos canais diplomáticos, em um espaço em que participam as autoridades fiscais dos Estados contratantes. Embora esta opção permita maior informalismo e celeridade ao procedimento amigável, pode impor dificuldades às negociações, uma vez que a condução das tratativas é feita por autoridades cuja função em geral é técnico-arrecadatória, não diplomática. (ROCHA, 2008, p. 204).

Este problema torna-se evidente quando se verifica, das estatísticas da OCDE, que o volume de novos processos abertos é muito superior ao volume de procedimentos resolvidos amigavelmente.

Embora o Brasil participe das reuniões dos grupos e comitês da OCDE, nosso país não figura como membro da OCDE e a redação da maioria das convenções para evitar a dupla tributação celebradas pelo Brasil difere um pouco do texto do citado artigo 25 da convenção-modelo.

No que diz respeito à aplicabilidade do procedimento amigável no âmbito do ordenamento jurídico brasileiro, concorda-se com Sérgio André Rocha (2008, p. 219), para quem não há óbice em relação aos princípios da legalidade e da indisponibilidade do crédito tributário.

A implantação de um procedimento amigável para a prevenção e solução de controvérsias na interpretação dos tratados para evitar a dupla tributação é extremamente relevante para nosso país, sendo necessário se pensar numa formatação que confira maior eficácia, buscando superar os problemas citados anteriormente.

Há um longo histórico de divergências relativas à interpretação dos acordos para evitar a dupla tributação, em geral fruto da postura assumida pela Receita Federal do Brasil, ao deixar de aplicá-los e autuar os contribuintes que seriam favorecidos ou através da edição de Atos Declaratórios Normativos/Interpretativos traduzindo uma leitura equivocada dos tratados, em desacordo com o entendimento da doutrina internacional.

Exemplo disso é o Ato Declaratório COSIT n.º 1/2000, que previa que as remessas ao exterior decorrentes de contratos de prestação de assistência técnica e de serviços técnicos sem transferência de tecnologia sujeitam-se à tributação pelo Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), de acordo com o art. 685, inciso II, alínea “a”, do Decreto n.º 3.000/1999, independentemente de haver previsão diversa em acordo para evitar a dupla tributação.⁶⁷

O tema rendeu um longuíssimo debate e grande volume de litígios judiciais e administrativos decorrentes da aplicação do Ato Declaratório COSIT n.º 1/2000.

⁶⁷ Para uma crítica do Ato Declaratório COSIT 1/2000, como uma hipótese de “*hermeneutic override* do tratado”, v. ROCHA, 2008, pp. 191-199.

De acordo com orientação sustentada em Parecer da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (Parecer PGFN/CAT/Nº 776/2011), cuja conclusão está alinhada ao Ato Declaratório COSIT nº 1/2000, o rendimento enviado ao exterior por sociedade brasileira a sociedade estrangeira, em virtude de contrato de prestação de serviços, deve ser tributado no Brasil, tendo como fundamento uma distinção entre os conceitos de “receita” e “lucro”, distinção esta que é realizada a partir dos dispositivos da legislação interna.

A matéria foi analisada pelo Superior Tribunal de Justiça em 2012, no REsp 1161467, julgado pela Segunda Turma, com a seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO. CONVENÇÕES INTERNACIONAIS CONTRA A BITRIBUTAÇÃO. BRASIL-ALEMANHA E BRASIL-CANADÁ. ARTS. VII E XXI. RENDIMENTOS AUFERIDOS POR EMPRESAS ESTRANGEIRAS PELA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS À EMPRESA BRASILEIRA. PRETENSÃO DA FAZENDA NACIONAL DE TRIBUTAR, NA FONTE, A REMESSA DE RENDIMENTOS. CONCEITO DE "LUCRO DA EMPRESA ESTRANGEIRA" NO ART. VII DAS DUAS CONVENÇÕES. EQUIVALÊNCIA A "LUCRO OPERACIONAL". PREVALÊNCIA DAS CONVENÇÕES SOBRE O ART. 7º DA LEI 9.779/99. PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE. ART. 98 DO CTN. CORRETA INTERPRETAÇÃO.

1. A autora, ora recorrida, contratou empresas estrangeiras para a prestação de serviços a serem realizados no exterior sem transferência de tecnologia. Em face do que dispõe o art. VII das Convenções Brasil-Alemanha e Brasil-Canadá, segundo o qual "os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade em outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado", deixou de recolher o imposto de renda na fonte.

2. Em razão do não recolhimento, foi autuada pela Receita Federal à consideração de que a renda enviada ao exterior como contraprestação por serviços prestados não se enquadra no conceito de "lucro da empresa estrangeira", previsto no art. VII das duas Convenções, pois o lucro perfectibiliza-se, apenas, ao fim do exercício financeiro, após as adições e deduções determinadas pela legislação de regência.

Assim, concluiu que a renda deveria ser tributada no Brasil - o que impunha à tomadora dos serviços a sua retenção na fonte -, já que se trataria de rendimento não expressamente mencionado nas duas Convenções, nos termos do art. XXI, verbis: "Os rendimentos de um residente de um Estado Contratante provenientes do outro Estado Contratante e não tratados nos artigos precedentes da presente Convenção são tributáveis nesse outro Estado".

3. Segundo os arts. VII e XXI das Convenções contra a Bitributação celebrados entre Brasil-Alemanha e Brasil-Canadá, os rendimentos não expressamente mencionados na Convenção serão tributáveis no Estado de onde se originam. Já os expressamente mencionados, dentre eles o "lucro da empresa estrangeira", serão tributáveis no Estado de destino, onde domiciliado aquele que recebe a renda.

4. O termo "lucro da empresa estrangeira", contido no art. VII das duas Convenções, não se limita ao "lucro real", do contrário, não haveria materialidade possível sobre a qual incidir o dispositivo, porque todo e qualquer pagamento ou remuneração remetido ao estrangeiro está - e estará sempre - sujeito a adições e subtrações ao longo do exercício financeiro.

5. A tributação do rendimento somente no Estado de destino permite que lá sejam realizados os ajustes necessários à apuração do lucro efetivamente tributável. Caso se admita a retenção antecipada - e portanto, definitiva - do tributo na fonte pagadora, como pretende a Fazenda Nacional, serão inviáveis os referidos ajustes, afastando-se a possibilidade de compensação se apurado lucro real negativo no final do exercício financeiro.

6. Portanto, "lucro da empresa estrangeira" deve ser interpretado não como "lucro real", mas como "lucro operacional", previsto nos arts. 6º, 11 e 12 do Decreto-lei nº

1.598/77 como "o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica", aí incluído, obviamente, o rendimento pago como contrapartida de serviços prestados.

7. A antinomia supostamente existente entre a norma da convenção e o direito tributário interno resolve-se pela regra da especialidade, ainda que a normatização interna seja posterior à internacional.

8. O art. 98 do CTN deve ser interpretado à luz do princípio *lex specialis derogat generalis*, não havendo, propriamente, revogação ou derrogação da norma interna pelo regramento internacional, mas apenas suspensão de eficácia que atinge, tão só, as situações envolvendo os sujeitos e os elementos de estraneidade descritos na norma da convenção.

9. A norma interna perde a sua aplicabilidade naquele caso específico, mas não perde a sua existência ou validade em relação ao sistema normativo interno. Ocorre uma "revogação funcional", na expressão cunhada por HELENO TORRES, o que torna as normas internas relativamente inaplicáveis àquelas situações previstas no tratado internacional, envolvendo determinadas pessoas, situações e relações jurídicas específicas, mas não acarreta a revogação, *stricto sensu*, da norma para as demais situações jurídicas a envolver elementos não relacionadas aos Estados contratantes.

10. No caso, o art. VII das Convenções Brasil-Alemanha e Brasil-Canadá deve prevalecer sobre a regra inserta no art. 7º da Lei 9.779/99, já que a norma internacional é especial e se aplica, exclusivamente, para evitar a bitributação entre o Brasil e os dois outros países signatários. Às demais relações jurídicas não abarcadas pelas Convenções, aplica-se, integralmente e sem ressalvas, a norma interna, que determina a tributação pela fonte pagadora a ser realizada no Brasil.

11. Recurso especial não provido.

(REsp 1161467/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/05/2012, DJe 01/06/2012)

Após a orientação firmada neste julgado pelo STJ, em 2013, o fisco federal expressou uma nova opinião acerca do tratamento tributário aplicado aos rendimentos oriundos da prestação de serviços técnicos e de assistência técnica sem transferência de tecnologia, em havendo acordo para evitar a dupla tributação, conforme disposto na Nota Técnica COSIT n.º 23/2013, cujo entendimento foi reiterado pelo Parecer da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional PGFN/CAT n.º 2.363/2013.

Com isto, em 16 de junho de 2014 foi publicado o Ato Declaratório Interpretativo RFB 5/2014, que revogou o Ato Declaratório COSIT n.º 1/2000, passando a prever que “o tratamento tributário a ser dispensado aos rendimentos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos por fonte situada no Brasil a pessoa física ou jurídica residente no exterior pela prestação de serviços técnicos e de assistência técnica, com ou sem transferência de tecnologia, com base em acordo ou convenção para evitar a dupla tributação da renda celebrado pelo Brasil será aquele previsto no respectivo Acordo ou Convenção (...)”.

Nota-se que a mudança de interpretação por parte da Receita Federal do Brasil não ocorreu senão a custo de muito litígio, além da ameaça de denúncia do tratado por parte do governo da Finlândia, conforme expresso no Parecer da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional PGFN/CAT n.º 2.363/2013.

Outro exemplo menos conturbado de revisão da interpretação adotada pela Receita Federal do Brasil ocorreu no âmbito do acordo para evitar a dupla tributação entre Brasil e Espanha.

Inicialmente a Receita Federal do Brasil, por meio do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 6, de 6 de junho de 2002, a pretexto de evitar a evasão fiscal através de planejamento tributário por intermédio de empresa espanhola, passou a prever que:

sujeitam-se à incidência do imposto de renda os lucros e dividendos recebidos por residentes ou domiciliados no Brasil, decorrentes de participação em “Entidad de Tenencia de Valores Extranjeros” (ETVE)⁶⁸, regulada pela Lei Espanhola do Imposto de Sociedades, não se aplicando o disposto no parágrafo 4º do art. 23 da Convenção destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda entre o Brasil e a Espanha, promulgada pelo Decreto nº 76.975, de 1976.

Em seguida, o Ato Declaratório Interpretativo 27, de 21 de dezembro de 2004, adotou um entendimento diverso, prevendo que, nos casos de dividendos, a alíquota máxima aplicável sobre o valor bruto remetido será de 10% (dez por cento), sempre que a sociedade residente da Espanha possuir pelo menos 25% (vinte e cinco) do capital com direito a voto da sociedade residente do Brasil.

Cerca de um ano e meio depois, foi editado o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 4, de 17 de março de 2006, que revogou o Ato Declaratório Interpretativo 27, de 21 de dezembro de 2004, mantendo a tributação na fonte de dividendos será efetuada mediante a aplicação da alíquota máxima de dez por cento, incidente sobre o valor bruto da remessa, sempre que a sociedade residente da Espanha possuir pelo menos vinte e cinco por cento do capital com direito a voto da sociedade residente do Brasil, mas trazendo uma ressalva do tratamento mais benéfico estabelecido em lei interna.

Em 30 de novembro de 2010, a Receita Federal do Brasil editou o Ato Declaratório Executivo nº 22, que declarou que “ficam suspensos os efeitos da inclusão da Espanha na relação de países detentores de regime fiscal privilegiado, relativamente às pessoas jurídicas constituídas sob a forma de Entidad de Tenencia de Valores Extranjeros (E.T.V.Es.), prevista na Instrução Normativa RFB nº 1.037, de 4 de junho de 2010, tendo em vista o pedido de revisão, apresentado pelo Governo daquele país”.

Como visto, curiosamente, a divergência foi solucionada de maneira amistosa – com a ressalva do tratamento mais benéfico previsto em lei interna no que tange à tributação dos dividendos, e com a exclusão da lista da Espanha na relação de países detentores de regime

⁶⁸ Conforme explica Sérgio André Rocha (2008, pp. 199-200), a Espanha, assim como outros países europeus, possui uma espécie de sociedade *holding*, que possui um tratamento especial sobre lucros e ganhos de capital auferidos no exterior, a denominada “Entidad de Tenencia de Valores Extranjeros” (ETVE).

fiscal privilegiado, relativamente às pessoas jurídicas constituídas sob a forma de Entidade de Tenencia de Valores Extranjeros (E.T.V.Es.) –, embora sem a utilização formal do procedimento amigável previsto no artigo 25 do acordo para evitar a dupla tributação, promulgado pelo Decreto 76.975/1976.

Estes exemplos, somados aos já abordados ao longo da presente dissertação, parecem demonstrar que está fortemente enraizada na cultura da nossa administração tributária a adoção de posturas litigiosas, com grande dificuldade na adoção de interpretações que parecem mais favoráveis ao contribuinte, ainda que estas não resultem em qualquer impacto direto no que tange à quantificação do crédito tributário ou sua arrecadação, já que muitas vezes se tratam de questões prévias à ocorrência do fato, restritas meramente à interpretação da legislação.

De todo modo, o procedimento amigável previsto na convenção-modelo da OCDE e os precedentes citados de revisão da interpretação dos tratados por parte da Receita Federal do Brasil indicam que é extremamente relevante a implementação de um modelo de cooperação para solução de divergências acerca da interpretação da legislação, voltado à prevenção de litígios entre fisco e contribuintes.

Ainda no plano do direito tributário internacional, se destaca a previsão contida na ação 14 do plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros elaborado pela OCDE, mais conhecido como “projeto BEPS”, por força da sigla em inglês.

Conforme relatado no plano de ação da OCDE (2014, p. 13), as práticas de erosão da base tributária e de transferência de lucros podem resultar diretamente da existência de brechas, assim como lacunas, atritos, ou discrepâncias na interação de legislações tributárias de cada país, problema que não foi tratado pelos padrões da OCDE ou pelos acordos bilaterais para evitar a dupla tributação. Por isto, surge a necessidade de complementar os padrões existentes para combater a dupla tributação, com a adoção de instrumentos para evitar a dupla não tributação em áreas que antes não eram cobertas pelos padrões internacionais e para tratar de casos de não ou baixa tributação associados com práticas que segregam artificialmente os rendimentos tributáveis das atividades que o geram.

Assim, foi elaborado um plano contendo um total de quinze ações para debate, de acordo com três diretrizes gerais: (i) estabelecer a coerência internacional em relação ao imposto sobre pessoas jurídicas; (ii) restaurar plenamente os efeitos e benefícios dos padrões internacionais; (iii) assegurar a transparência, promovendo simultaneamente maior segurança e previsibilidade.

A ação 14 do projeto se insere no âmbito desta terceira diretriz, e consiste no desenvolvimento de instrumentos mais eficazes para superar os obstáculos que impedem os

países de resolverem, via procedimento amigável, as controvérsias relacionadas aos tratados para evitar a dupla tributação.

Assim, a OCDE propõe estratégias de melhoria dos procedimentos em matéria de acordos mútuos (procedimento amigável), contemplando um maior compromisso político contra a tributação em desacordo com os tratados, de modo a assegurar o cumprimento dos seguintes princípios: (i) que as obrigações relativas ao procedimento amigável serão implementadas de boa-fé; (ii) que o processo administrativo promoverá a prevenção e resolução das disputas relativas ao tratado; (iii) que os contribuintes poderão ter amplo acesso ao procedimento amigável, quando couber; (iv) que os conflitos serão resolvidos quando submetidos ao procedimento amigável⁶⁹ (OCDE, 2014b, p. 5).

Para cada um destes tópicos, a OCDE identifica os obstáculos existentes e passa a apresentar algumas opções para sua solução.

No que tange à garantia de que as obrigações do tratado relativas ao procedimento amigável serão completamente implementadas de boa-fé, um primeiro obstáculo identificado é a abstenção de uma obrigatoriedade de efetivamente resolver os casos submetidos ao procedimento amigável. Para tanto, é sugerido o acréscimo de um comentário adicional ao texto dos Comentários da OCDE à convenção-modelo, enfatizando a importância da resolução dos casos submetidos ao procedimento amigável previsto no artigo 25 da convenção, como parte das obrigações inerentes ao cumprimento integral do próprio tratado. Um segundo problema identificado é a ausência do parágrafo 2.º do artigo 9.º da convenção-modelo em alguns tratados, razão pela qual a OCDE sugere que seja garantido que o parágrafo 2º do artigo 9º seja incluído nos tratados, através da adoção de um instrumento multilateral como o previsto na ação 15.

Quanto à garantia de que o processo administrativo promoverá a prevenção e resolução das disputas relativas ao tratado, são identificados diversos obstáculos, dentre os quais se destaca o uso insuficiente do procedimento amigável descrito no parágrafo 3º do artigo 25 da convenção-modelo.

⁶⁹ Tradução livre. No original: “It is expected that the work on Action 14 will result in a political commitment to substantially improve the MAP process through the adoption of specific measures intended to address the obstacles that currently prevent the resolution of treaty-related disputes. The political commitment and the measures through which it will be implemented will be guided by the following four principles:

- 1. Ensuring that treaty obligations related to the mutual agreement procedure are fully implemented in good faith.**
- 2. Ensuring that administrative processes promote the prevention and resolution of treaty related disputes.**
- 3. Ensuring that taxpayers can access the mutual agreement procedure when eligible.**
- 4. Ensuring that cases are resolved once they are in the mutual agreement procedure”.** (grifos do original)

Como sugestão para tratamento deste obstáculo, aponta-se para a adoção de medidas para assegurar um melhor uso do disposto no parágrafo 3º do artigo 25, de maneira a alcançar uma aplicação mais consistente da convenção pelos Estados contratantes. Em particular, é sugerido que, nos casos em que o acordo proveniente do procedimento amigável tratar de uma matéria que afete a aplicação do tratado a todos os contribuintes ou a toda uma categoria de contribuintes, não apenas um contribuinte individual, que seja publicado o acordo, com vistas a orientar e prevenir futuras disputas. Também é apontada como sugestão que os Estados contratantes aceitem utilizar como parte do procedimento amigável o seu poder de renúncia fiscal, para afastar a dupla tributação.

Quanto à garantia de que os contribuintes podem ter acesso ao procedimento amigável, é identificado como obstáculo a complexidade e a falta de transparência e clareza acerca do procedimento para acesso e sua utilização, dentre outros. Neste ponto, sugere-se minimizar as formalidades que envolvem o procedimento, bem como o desenvolvimento e a publicação de leis e outros normativos e guias de conduta a fim de dar notícia e maior esclarecimento aos contribuintes sobre estas orientações.

Quanto à garantia de que os conflitos serão resolvidos quando submetidos ao procedimento amigável, um dos obstáculos mais relevantes é a falta de cooperação, transparência e bom relacionamento entre as autoridades competentes. Aqui, é sugerida a adoção de práticas voltadas à cooperação e à melhoria do relacionamento entre as autoridades, conferindo maior transparência ao relacionamento, com a troca de documentos e de informações, permitindo que o contribuinte também apresente informações para melhor esclarecimento dos fatos e questões relevantes ao conflito. Outro obstáculo identificado é a ausência, nos tratados, de mecanismos como a arbitragem, reconhecendo-se a dificuldades da sua adoção como um instrumento obrigatório. Uma das possíveis soluções aqui seria o reforço da arbitragem, como uma fase do próprio procedimento amigável, que somente será cabível se os Estados contratantes não lograrem um acordo no prazo previsto de dois anos.

Muitas destas recomendações da OCDE para a superação dos obstáculos que impedem os países de resolverem, via procedimento amigável, as controvérsias relacionadas aos tratados para evitar a dupla tributação, podem servir de inspiração para o nosso modelo cooperativo, notadamente, a ênfase na importância da resolução dos casos submetidos ao procedimento amigável, a melhoria da estrutura e dos recursos disponíveis para a adequada atuação da autoridade tributária, a publicação do acordo e a elaboração de manuais, com vistas a orientar e prevenir futuras disputas, e adoção de práticas voltadas à cooperação e à melhoria do relacionamento entre as autoridades, conferindo maior transparência ao relacionamento.

No que concerne à arbitragem, em nosso país seria necessária previsão legal expressa para autorizar a utilização em matéria tributária, sendo, em princípio, insuficiente para tanto as alterações introduzidas na Lei da Arbitragem (Lei 9.307/96) pela Lei 13.237/2015.

De todo modo, conforme já ressaltado anteriormente, não será aprofundado o exame da discussão relativa à arbitragem como um mecanismo alternativo de resolução de conflitos, pois está fora do escopo da presente dissertação, que se preocupa com o desenvolvimento de instrumento de autocomposição, de maneira que a solução seja alcançada e definida de comum acordo pelas próprias partes, e não adjudicada por um terceiro.

5.4 Os modelos de autocomposição entre fisco e contribuintes adotados nos Estados Unidos da América e o modelo de arbitragem adotado em Portugal.

Tendo em vista os potenciais conflitos decorrentes da instituição do lançamento por homologação, tornou-se comum, em muitos países, a instituição de instrumentos de autocomposição entre fisco e contribuintes, voltados tanto para a prevenção quanto para a solução de litígios.

Para uma análise comparativa, foram elegidos dois modelos distintos e a partir daí será avaliada a possibilidade do aproveitamento destas ideias no escopo da presente dissertação.

O primeiro modelo eleito para análise é o adotado nos Estados Unidos da América, país com larga tradição na adoção de métodos alternativos de solução de conflitos, e que já de longa data utiliza a mediação como um instrumento de autocomposição entre fisco e contribuintes.

No sistema tributário norte-americano, é possível a transação entre um contribuinte e a autoridade fiscal federal, o *Internal Revenue Service (IRS)*, órgão que exerce papel semelhante ao exercido pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Esta transação poderá ser desenvolvida em procedimentos como o *closing agreement* ou o *compromisse*, ambos previstos no *Internal Revenue Code*.

No âmbito do *closing agreement*, previsto na seção 7121 do *Internal Revenue Code*, é possível a fixação de um acordo entre a autoridade fiscal e o contribuinte no que diz respeito a tributos federais sob a responsabilidade deste. Com a aprovação pelo agente fiscal competente, o acordado passa a ter caráter final e conclusivo, não podendo ser alterado nem na própria esfera administrativa, nem judicialmente, salvo em hipóteses de fraude ou de falsidade quanto a matéria de fato.

No caso do *compromisse* previsto na seção 7122 do *Internal Revenue Code*, a autoridade fiscal poderá celebrar um termo de compromisso com o contribuinte, transacionando questões em matéria civil e criminal que estejam relacionadas à legislação tributária federal, hipótese em que são exigidas mais formalidades, como a instrução do procedimento com o parecer de um procurador do fisco federal, com indicação ainda da quantia efetivamente paga pelo contribuinte na ocasião, dentre outros requisitos.

Caso não seja alcançado um acordo entre fisco e contribuintes nestas modalidades, é possível a utilização da mediação e também da arbitragem, conforme prevê a seção 7123 do *Internal Revenue Code*.

Além disso, a mediação e a arbitragem também podem ser suscitadas no âmbito dos *appeals procedures* (seção 7123 do *Internal Revenue Code*).

De acordo com a seção 35.5.5 do *Internal Revenue Manual* (Manual do IRS), a mediação é um processo informal, confidencial, no qual uma terceira parte neutra conduz as discussões estabelecidas, utilizando técnicas para mediar e negociar as disputas de maneira imparcial entre o contribuinte e o IRS.

Segundo o Manual do IRS, a mediação costuma se mostrar apropriada para a solução de casos que envolvam questões de fato, embora não seja vedada para a solução de questões de direito. Ainda conforme o Manual do IRS, geralmente a mediação não se revela proveitosa para resolver questões abrangentes, massificadas, que envolvam diversos segmentos, ou para matérias que já se sujeitam a um procedimento litigioso específico.

Os mediadores auxiliam as partes a resolver disputas por si mesmas, ao identificar a raiz dos problemas, os obstáculos que impedem a obtenção de um acordo, podendo também auxiliá-las no desenvolvimento de uma estratégia para a resolução do conflito. O mediador não tem autoridade para definir uma solução, nem o poder de impor a uma das partes que aceite uma determinada proposta de acordo. Porém, no procedimento chamado *fast track dispute resolution program*, o mediador poderá sugerir várias opções de solução.

O contribuinte e o IRS devem eleger de comum acordo um mediador, mas se não concordarem quanto ao mediador, poderão concordar com o uso de um procedimento para escolha do mediador. As partes também poderão buscar a assistência do *Federal Mediation and Conciliation Service* para selecionar um mediador.

O processo de mediação geralmente se inicia com a apresentação dos respectivos pontos de vista das partes ao mediador. Durante cada apresentação, o mediador poderá questionar as partes, com o intuito de esclarecer os pontos e os fatos relatados. Após esta apresentação de

abertura, as partes geralmente se dirigem a salas diferentes e se reúnem separadamente com o mediador.

O mediador ajudará as partes a alcançarem, por si mesmas, um acordo. Para tanto, o mediador atuará como um facilitador e dentre as suas tarefas está encorajar as partes a encontrarem uma solução comum que seja do interesse de ambas.

Ao final, se as partes alcançarem um acordo em todas as questões ou em apenas algumas questões através do processo de mediação, será redigido um texto estipulando as questões resolvidas, em um documento contendo a decisão das partes, para sua assinatura e submissão para homologação pela *Tax Court*, que consiste em uma Justiça tributária especializada. A preparação destes documentos é parte integrante do processo de mediação, ou é realizada logo em seguida, com vistas a prevenir futuros desacordos a respeito das questões que foram resolvidas durante a mediação. Caso as partes não consigam chegar a um acordo na questão objeto da mediação, devem se preparar para o julgamento ordinário na questão.

O trâmite do procedimento de mediação também fica protegido por uma sistemática de confidencialidade.

Outra aplicação da mediação e de mecanismos alternativos para a solução de conflitos na seara tributária é vista no âmbito do *Multistate Tax Commission (MTC)*⁷⁰, instituição composta por quase todos os Estados norte-americanos⁷¹, objetivando a preservação do federalismo e da tributação justa.

Dentre as diversas atividades desenvolvidas pela instituição, ressaltam-se em especial o desenvolvimento de políticas tributárias uniformes pelos Estados, em respeito ao comércio interestadual, e o desenvolvimento de um programa para a adoção de mecanismos alternativos de solução de conflitos para resolver casos de dupla tributação do contribuinte e do mesmo fato por dois ou mais Estados.

Quanto ao sucesso dos mecanismos consensuais para a solução de conflitos, no âmbito do “*Bureau of Conciliation and Mediation Services*” do Estado de Nova Iorque, consta que mais de 98% de todos os requerimentos oficiais formulados pelos contribuintes consistem em um pedido de conciliação (“*conciliation conference*”), e que destes, 90% são solucionados através deste processo conciliatório.⁷²

⁷⁰ Disponível em <<http://www.mtc.gov/Resources/Alternative-Dispute-Resolution>>. Acesso em 01/11/2015.

⁷¹ Disponível em <<http://www.mtc.gov/The-Commission/Member-States>>. Acesso em 01/11/2015.

⁷² Disponível em <https://www.tax.ny.gov/enforcement/bcms_protest.htm>. Acesso em 01/11/2015.

Contudo, é difícil encontrar estatísticas que demonstrem em que medida estes instrumentos são exitosos como uma solução consensual para a redução da litigiosidade em matéria tributária naquele país.

A ausência de estatísticas mais precisas decorre de um fator que é inerente à própria natureza da mediação e dos demais mecanismos de autocomposição, que em geral são caracterizados pela informalidade e confidencialidade.

Além disso, para o melhor proveito da mediação e da transação, por exemplo, cada uma das partes deve calcular qual seria o seu custo ou o seu prejuízo na hipótese de não ser obtido um acordo⁷³, de maneira que não há uma publicidade quanto ao seu resultado e método de apuração, que também leva em consideração fatores dos mais diversos, que não são facilmente quantificados em números, como o custo decorrente da insegurança jurídica e da demora na solução de determinada controvérsia.

Além da ausência de estatísticas precisas, em razão da regra da confidencialidade é ainda mais difícil fornecer exemplos concretos de como é desenvolvida a mediação em matéria tributária.

De todo modo, em artigo publicado na Revista *NewsQuarterly*, da *American Bar Association* (BRUCE, ELY e WEINTRAUB, 2008), instituição que exerce papel semelhante ao da Ordem dos Advogados do Brasil, é possível encontrar a descrição de um caso de sucesso envolvendo a mediação em matéria tributária.

O caso narrado ficou conhecido como o “*Chambers*” case. Em 1987, dois engenheiros do Alabama e um advogado da Pensilvânia formaram a *River Gas Corporation* e iniciaram suas atividades de extração de gás natural em campos dos Estados de Utah e do Alabama. Em 1991, a empresa River Gas se uniu a outras duas companhias maiores de óleo e gás, formando uma *joint-venture* para operar a propriedade de produção de gás em Utah.

A *joint-venture* era tratada como uma sociedade (*partnership*) para fins tributários federais. No entanto, para fins não tributários, a *joint-venture* não era considerada uma entidade com personalidade jurídica própria, pois não conduzia os negócios e não era proprietária dos campos em Utah, que eram considerados como ativo de propriedade da *River Gas*.

Nos anos seguintes, a *joint-venture* elegeu a forma prevista no parágrafo 754 do *Internal Revenue Code*, o que significa que para os fins da tributação federal, na hipótese da sua venda, os seus ativos, incluindo o campo de gás em Utah, seriam entregues em adiantamento ao comprador.

⁷³ Esta análise pressupõe a apuração probabilística da chamada “*Best Alternative To a Negotiated Agreement*” (BATNA), que, em tradução livre, corresponde à “melhor alternativa a um acordo negociado”.

Em 2000, os contribuintes, os dois engenheiros e o advogado venderam 100% de suas participações na River Gas para uma maior companhia de óleo e gás. Em decorrência do disposto da seção 338(h) (10) do *Internal Revenue Code*, a venda foi tratada como uma promessa de entrega dos ativos pela River Gas. Estes ativos incluíam a participação na sociedade de Utah (96%), o interesse na participação na *joint-venture* do Alabama (3%) e um percentual de 1% a título de *goodwill*, todos considerados como ativos intangíveis. A venda produziu um ganho de U\$ 273 milhões. Baseados em um precedente judicial, os acionistas da River Gas reportaram o ganho ao fisco do Estado do Alabama como uma receita *non-business* (receita que não é decorrente da atividade empresarial) e pagaram os tributos devidos ao Estado.

Contudo, em 2002, o Estado de Utah auditou os acionistas e considerou que o ganho teria um caráter empresarial, apurando uma receita no percentual de 62% baseado nas vendas, na quantidade de empregados e na propriedade, o que resultou em um caso clássico de dupla tributação.

Ambos os Estados de Utah e Alabama pertencem ao *Multistate Tax Commission* (MTC), instituição já citada anteriormente, na qualidade de *compact members*, que são Estados que internalizaram o acordo para o âmbito de sua legislação estadual.

Em um primeiro momento, quando o Estado de Utah apresentou seus questionamentos aos acionistas no final do ano de 2002, seus advogados contataram o MTC em relação à mediação. O MTC aceitou mediar o caso, mas o Estado do Alabama declinou a proposta e o Estado de Utah se recusou a participar até que o caso fosse processado na esfera administrativa. Em 2007, o Diretor Executivo do MTC percebeu a oportunidade para o MTC exercer o seu propósito de evitar a dupla tributação, e começou a discutir a questão com as autoridades tributárias do Estado do Alabama, que concordaram em participar da mediação junto aos contribuintes e ao Estado de Utah.

A mediação foi realizada nos dias 24 e 25 de outubro de 2007, e o seu resultado específico é confidencial, mas foi considerado justo para os contribuintes e para ambos os Estados, baseado na repartição equitativa e na alocação.

Em que pesem as qualidades do modelo norte-americano, com diversos instrumentos voltados a uma solução amigável, permitindo também a prevenção de litígios entre fisco e contribuintes, seria inviável a aplicação de um modelo semelhante em nosso país.

Isto porque o modelo norte-americano parte do pressuposto da confidencialidade dos acordos celebrados, cuja solução, obviamente, fica restrita apenas àquele contribuinte em particular para a solução de um caso concreto específico.

A adoção de um modelo como este exigiria uma mudança estrutural muito mais profunda no sistema tributário nacional, além de uma mudança cultural que parece difícil no curto prazo, além da necessidade de adoção de instrumentos rigorosos de controle, sob o risco de se abrir um largo caminho para corrupção e favorecimentos ilícitos.

O outro modelo que será analisado é o da arbitragem tributária adotada em Portugal, país com tradição jurídica que se aproxima da realidade brasileira, inclusive na seara tributária.

Muito embora a arbitragem não consista em um instrumento de autocomposição de litígios, afastando-se neste aspecto do escopo da presente dissertação, é pertinente destacar o modelo adotado em Portugal, tendo em vista as suas peculiaridades.

Em Portugal, assim como no Brasil, há um contencioso administrativo para discussão de questões tributária, e também se verifica um excesso de litigância e de judicialização em matéria tributária.

Também em Portugal, o aumento do número de ações judiciais deve-se muito à inexistência de reais alternativas à judicialização dos conflitos tributários, alternativas que naturalmente, deveriam começar na própria administração tributária, onde o contribuinte que reclama deveria ver a sua questão decidida de forma isenta e ponderada, mas que têm de ir para além desta e promover mecanismos alternativos de resolução de litígios como a mediação e a conciliação, como maneiras de evitar o recurso, de massa, aos tribunais (JÚDICE e FERREIRA, 2013, p. 813).

Neste contexto de crise decorrente da excessiva litigiosidade, do excesso de judicialização e da grande morosidade para a solução dos litígios tributários, com a aprovação da Convenção Europeia de Arbitragem pelos Estados Membros da União Europeia, através da qual foi acordado recorrer à arbitragem para resolução de litígios em matéria de preços de transferência, e com a introdução do parágrafo 5º ao artigo 25 da convenção-modelo da OCDE prevendo a arbitragem para solução de controvérsias relativamente aos tratados para evitar a dupla tributação, criou-se um ambiente favorável à introdução da arbitragem fiscal em Portugal. (JÚDICE e FERREIRA, 2013, p. 816)

Mas o “argumento” definitivo a favor da arbitragem fiscal consistiu no fato de que “o Governo português assumiu perante a “troika”⁷⁴ a obrigação de “implementar a nova lei de

⁷⁴ “Troika” é a designação atribuída à equipe composta pelo Fundo Monetário Internacional, Banco Central Europeu e Comissão Europeia. É composta por uma equipe de consultores, analistas e economistas responsáveis pela negociação com os países que solicitam um pedido de resgate financeiro, de forma a consolidar as suas contas públicas. Esta equipe desloca-se aos países e analisa exaustivamente as despesas e receitas dos Estados durante algumas semanas, contando com a colaboração dos vários organismos do Estado e dos partidos da oposição, assim como das ordens profissionais e associações de apoio ao consumidor. Após a análise da troika é

arbitragem fiscal” até o terceiro trimestre de 2011”, no entender de JÚDICE e FERREIRA (2013, p. 817).

Acrescenta-se ainda que em Portugal já há uma base constitucional que admite a arbitragem, prevista no item 2 do art. 209º da Constituição portuguesa, que se limita a prescrever que “podem existir tribunais arbitrais”.

Assim, com a edição do Decreto-Lei n.º 10/2011, também designada como “Lei de Arbitragem Fiscal” (LAF), tornou-se possível em Portugal a solução de litígios tributários também pela via da arbitragem, no âmbito do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD)⁷⁵.

A introdução da arbitragem em Portugal buscou atender três objetivos principais: reforçar a tutela eficaz dos direitos e interesses legalmente protegidos dos sujeitos passivos, conferir maior celeridade na resolução dos litígios entre a administração tributária e os sujeitos passivos e reduzir a pendência de processos nos tribunais administrativos e fiscais.

De acordo com o art. 2º do referido Decreto-Lei n.º 10/2011, na redação dada pelos arts. 160 e 161 da Lei n.º 64-B/2011, podem-se submeter-se a arbitragem fiscal:

- a) A declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;
- b) A declaração de ilegalidade de actos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais;

A administração tributária fica vinculada à jurisdição do CAAD, associando-se a este mecanismo de resolução alternativa de litígios, nos termos da Portaria n.º 112-A/2011.

Vale destacar ainda a posição de Casalta Nabais (2011, p. 32), manifestada antes da edição do Decreto-Lei 10/2011 e da Portaria n.º 112-A/2011, segundo a qual a arbitragem apenas poderia ser admitida relativamente a matérias nas quais a Administração Fiscal gozasse de uma margem de livre decisão, com destaque para aqueles domínios de evidente complexidade técnica, em que o legislador se encontra verdadeiramente impossibilitado de estabelecer soluções inteiramente recortadas na lei e, por conseguinte, estritamente vinculadas. Por isso, para o autor, domínios tais como os dos preços de transferência, da aplicação da cláusula geral anti-abuso e de outras normas dirigidas à prevenção da evasão e fraude fiscais,

elaborado um memorando, onde são apresentadas medidas a executar para estabilizar as contas públicas, os prazos e os montantes de dinheiro que serão entregues ao país. Grécia, Irlanda e Portugal são os três países europeus que solicitaram o resgate financeiro à troika no século XXI. Disponível em <<http://www.economias.pt/significado-de-troika/>> Acesso em 06/12/2015.

⁷⁵ Segundo esclarecem BELO, LOUREIRO e SILVA (2013, p. 334), os Tribunais Arbitrais competentes para proferir decisão arbitral em matéria tributária são aqueles que funcionam sob a organização do CAAD, que, por sua vez, se trata de um centro de arbitragem a funcionar sob a égide do Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais, que, de resto, é competente para nomear o presidente do Conselho Deontológico do CAAD.

da avaliação da matéria tributável por métodos indirectos e da fixação de valores patrimoniais, estariam certamente entre os que podem ser candidatos à arbitragem.

A Portaria n.º 112-A/2011 excepciona da vinculação da administração tributária à arbitragem aqueles litígios cujo valor seja superior a dez milhões de euros e também veda a utilização do procedimento arbitral nas seguintes matérias:

- (i) declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, autoliquidação, retenção na fonte e pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa;
 - (ii) actos de determinação de matéria coletável e de determinação da matéria tributáveis por métodos indirectos, incluindo a decisão do processo de revisão;
 - (iii) direitos aduaneiros sobre importação e demais impostos indirectos que incidam sobre mercadorias sujeitas a direitos de importação; e
 - (iv) classificação pautal, origem e valor aduaneiro das mercadorias e contingentes pautais, ou cuja resolução dependa de análise laboratorial ou de diligências a efectuar por outro Estado-Membro no âmbito da cooperação administrativa em matéria aduaneira
- (SOUTELINHO, 2013, p. 651).

Os Tribunais Arbitrais decidem de acordo com o direito constituído, sendo vedado o recurso à equidade (art. 2º do Decreto-Lei n.º 10/2011).

Destaca-se ainda que é possível interpor recurso da decisão arbitral em duas hipóteses:

(i) se a decisão arbitral recusar a aplicação de qualquer norma com fundamento na sua inconstitucionalidade ou aplicar norma cuja inconstitucionalidade tenha sido suscitada, caberá recurso para o Tribunal Constitucional, e (ii) se a decisão arbitral tiver apreciado o mérito da causa em oposição quanto à mesma questão fundamental de direito, com acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo ou pelo Supremo Tribunal Administrativo, caberá recurso para o Supremo Tribunal Administrativo, devendo ser adotado o regime dos recursos para uniformização de jurisprudência (art. 25 do Decreto-Lei n.º 10/2011).

A decisão arbitral também poderá ser impugnada em hipóteses de vícios formais da própria decisão, quais são: (a) não especificação dos fundamentos de fato e de direito que justificam a decisão, (b) contradição entre os fundamentos e a decisão, (c) pronúncia indevida ou omissão de pronúncia arbitral, (d) violação dos princípios do contraditório e da igualdade das partes (art. 28 do Decreto-Lei n.º 10/2011).

Registra-se ainda a possibilidade de “contestação” da decisão arbitral através do mecanismo de reenvio prejudicial para o Tribunal de Justiça da União Europeia, sempre que seja suscitada no tribunal fiscal arbitral uma questão sobre a interpretação dos Tratados da União Europeia ou questão sobre a validade ou interpretação dos atos adotados pelas instituições, órgãos ou organismos da União Europeia (JÚDICE e FERREIRA, 2013, pp. 827-828).

É interessante ressaltar que no caso português, a publicidade é considerada um princípio do processo arbitral tributário, assegurando-se a divulgação das decisões arbitrais devidamente expurgadas de quaisquer elementos susceptíveis de identificar a pessoa ou pessoas a que dizem respeito (art. 16 do Decreto-Lei n.º 10/2011), embora exista um dever de guarda do sigilo fiscal.

Deste modo, as decisões proferidas pelo CAAD são publicizadas, mediante disponibilização de seu teor para consulta no sítio eletrônico da instituição (www.caad.org.pt), ocultando apenas o nome da parte e seus dados pessoais.

A decisão proferida em sede de arbitragem alcança apenas aquele ou aqueles contribuintes que dela participaram diretamente. Porém, em razão da publicidade conferida às decisões do Tribunal Arbitral, é possível se pleitear a aplicação do mesmo entendimento por aqueles contribuintes que se encontrem em uma situação similar, havendo ainda a possibilidade de interposição de recurso com vistas à uniformização da jurisprudência.

Conforme já exposto, em geral a instauração da arbitragem pressupõe a prévia existência de um litígio, sendo o Tribunal Arbitral competente para a verificação da “legalidade dos actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta, bem como de legalidade de actos de determinação da matéria tributável, e de actos de fixação de valores patrimoniais”, e questões relativas ao “projecto de decisão de liquidação se não se puder recorrer aos meios de defesa anteriores”, tendo a sua atuação delimitada de acordo com o valor da ação (SOUTELINHO, 2013, p. 651-652).

De acordo com Susana Soutelinho (2013, p. 648), “as críticas à arbitragem tributária assentam-se em duas razões, uma científica e outra puramente conservadora ou retrógada. A científica assenta na discussão sobre a indisponibilidade do crédito tributário e no princípio da legalidade, a dita conservadora assenta na negação da mudança do *status quo* existente para a manutenção do poder exclusivo do Estado na aplicação e interpretação das normas tributárias”.

Sobre o tema, JÚDICE e FERREIRA defendem que a própria natureza da arbitragem não parece conflitar com a indisponibilidade dos créditos tributários (2013, p. 832). Conforme questionam os autores: “Cada vez que a Administração tributária, através de instruções normativas, informações vinculativas e outros instrumentos através dos quais concretiza o sentido e o alcance das normas fiscais, inclusive as de incidência, não está a dispor dos créditos tributários e, por vezes, a abdicar dos mesmos?”. Em seguida, prosseguem com a resposta “ora, na sentença fiscal arbitral é imposto um exercício de interpretação, circunscrito, vinculado à lei, pelo que a possibilidade de se dispor de créditos tributários é muito menor do que as enunciadas anteriormente” (JÚDICE e FERREIRA, 2013, p. 833).

A partir das peculiaridades da arbitragem tributária instituída em Portugal, nota-se que o modelo apresenta distinções significativas em comparação com a arbitragem voluntária tradicional, tendo em vista a publicidade da jurisprudência arbitral em matéria tributária, a vedação às decisões por equidade, e a possibilidade de recurso ao Tribunal Constitucional e ao Supremo Tribunal Administrativo nas hipóteses indicadas.

Em reforço a esta distinção, vale destacar que o art. 29º do Decreto-Lei 10/2011, ao tratar das normas que podem ser aplicadas de maneira subsidiária à arbitragem tributária, elenca (a) as normas de natureza procedimental ou processual dos códigos e demais normas tributárias; (b) as normas sobre a organização e funcionamento da administração tributária; (c) as normas sobre organização e processo nos tribunais administrativos e tributários; (d) o Código do Procedimento Administrativo; e (e) o Código de Processo Civil. No entanto, não faz qualquer referência a legislação que rege a arbitragem voluntária tradicional.

Este “lapso” parece mais um sinal de que, para o Decreto-Lei 10/2011, este regime a que chamou “arbitragem tributária” não foi efetivamente pensado como uma espécie do gênero arbitral, antes somente como um mero sucedâneo para aliviar os tribunais tributários e obter decisões rápidas (JÚDICE e FERREIRA, 2013, p. 839).

Crítica relevante dirigida à arbitragem tributária de Portugal consiste no seu elevado custo para o sujeito passivo, que ainda varia se o sujeito passivo exercer ou não o direito a nomear um árbitro. Caso o sujeito passivo opte por exercer o seu direito de nomear um dos co-árbitros, direito este que corresponde à tradição arbitral, sendo quase unânime na prática internacional, terá de suportar 100% da taxa de arbitragem, em vez de 50%, e terá de pagar um valor mínimo de 12 mil euros em vez de 306 euros (JÚDICE e FERREIRA, 2013, p. 839).

Em que pese tal relevante restrição ao acesso à arbitragem tributária, a atuação da CAAD tem produzido resultados considerados satisfatórios no que tange à maior celeridade na resolução dos litígios entre fisco e contribuintes, em comparação com as estatísticas de julgamento na esfera do Poder Judiciário, tendo como ponto favorável também a especialização dos árbitros.

A opção pela via arbitral apresentou um expressivo crescimento desde a sua implementação em Portugal. De acordo com os dados fornecidos pelo CAAD, no que tange à arbitragem tributária, no ano de 2012, foram instaurados 150 processos, no ano de 2013, 311 processos, e no ano de 2014 um total de 850 processos. O tempo médio de duração dos processos é de 4 meses e 20 dias ⁷⁶.

⁷⁶ Disponível em <http://issuu.com/caad.arbitragem/docs/newsletter_caad_n1_2015?e=7377553/11811779>. Acesso em 05/12/2015.

Muito embora sejam considerados satisfatórios os resultados da instituição da arbitragem em matéria tributária em Portugal, trata-se de um procedimento de heterocomposição de litígios, no qual a solução é adjudicada por um terceiro, a semelhança do que ocorre no âmbito do poder judiciário.

Ora, sem nenhuma sombra de dúvida, a arbitragem pode ser bem-sucedida para os efeitos de redução do volume de processos e de maior celeridade para a solução dos litígios.

No entanto, um modelo cooperativo, baseado na autocomposição, no longo prazo é mais eficaz para o escopo de prevenção de litígios, podendo produzir resultados mais duradouros e reconhecidamente mais legítimos, pois fruto do consenso alcançado entre fisco e contribuintes.

6. A PROPOSTA DE UM MODELO DE COOPERAÇÃO PARA PREVENIR LITÍGIOS ENTRE FISCO E CONTRIBUINTES ACERCA DA INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.

6.1 A fixação consensual de critérios de interpretação da legislação tributária e os arts. 100, parágrafo único, 146 e 171 do CTN.

Diante das dificuldades e conflitos na interpretação da legislação tributária, em um cenário em que grande parte das controvérsias acaba resultando na sua judicialização, a presente dissertação cogita do modesto objetivo de desenhar um modelo de cooperação que permita a prevenção dos litígios entre fisco e contribuintes, mediante a fixação consensual dos critérios para a interpretação.

Este modelo de cooperação é compatível com a ideia de uma transação se pensada em um sentido amplo, como um instrumento para construção de um acordo, de modo a resolver as divergências na interpretação da legislação tributária previamente à instauração de litígios concretos entre fisco e contribuintes, e cujo conteúdo deve ser público e vinculante para todos os contribuintes naquela situação.

Em sentido semelhante, destaca-se o entendimento de CATARINO e FILIPPO (2014, pp. 403 e 422), que consideram que não há impedimento para que as partes transacionem sobre o exato sentido interpretativo, conteúdo e alcance das normas e dos regimes jurídicos aplicáveis, uma vez que a interpretação do direito fica a meio do caminho entre a determinação dos fatos e a quantificação do tributo.

Porém, a proposta de cooperação aqui delineada não se ajusta com rigor à hipótese de transação prevista na dicção atual dos arts. 156, III e 171 e do CTN, pois não pressupõe concessões mútuas acerca de um crédito tributário já determinado, nem a existência de um litígio concreto já instaurado.

Nossa proposta não é voltada ao afastamento ou a redução de tributos que seriam devidos por um contribuinte em particular, não busca tratar da determinação de fatos concretos, nem discutir a quantificação tributo, tratando-se sim de um modelo de cooperação que permita a prevenção de litígios, justamente por conduzir a maior transparência e uniformidade mediante a fixação consensual de critérios para interpretação da legislação tributária.

Para tanto, é possível desenvolver uma interpretação conforme a Constituição do art. 171 do CTN, de maneira que a transação tributária possa ser utilizada com o intuito de terminar litígios interpretativos ou abstratos, no sentido de resolver disputas ou divergências exclusivamente acerca da interpretação das leis, sem a consideração de fatos geradores concretos.

Desse modo, a transação poderá ser utilizada para prevenir a instauração de litígios concretos, administrativos ou judiciais, no sentido de prevenir conflitos de interesses consideradas as situações concretas.

Assim, a transação será realizada mediante a participação e cooperação entre fisco e contribuintes, levando em consideração o disposto no art. 171 do CTN, mas interpretado à luz do art. 1º, parágrafo único, juntamente com o art. 37, § 3º da Constituição, além dos princípios da moralidade, da boa-fé e da confiança legítima.

Além disso, segundo estabelece o art. 146 do CTN, a administração tributária pode alterar os seus critérios jurídicos de interpretação, devendo apenas respeitar, em relação mesmo contribuinte, os fatos geradores já consubstanciados anteriormente a mudança.

Logo, com base no art. 146 do CTN, há a possibilidade de revisão da interpretação inicialmente adotada pela administração tributária, de modo que passe a considerar também outros critérios e valores inseridos no sistema jurídico para nortear a interpretação da legislação tributária.

A respeito do disposto no art. 146 do CTN, vale ressaltar mais uma vez o entendimento firmado pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, no Parecer PGFN/CDA/CRJ nº 396/2013.

Conforme já citado anteriormente, no referido Parecer, a PGFN reconhece de modo expresso que “o acolhimento da orientação jurisprudencial pacificada na forma dos arts. 543-B e 543-C do CPC (Lei 5.869/73) constitui verdadeira tendência, diante da necessidade de se prestigiar a missão constitucional do STF e do STJ”.

Aqui, é interessante destacar a seguinte indagação constante do Parecer:

70. (...) **seria admissível que a Fazenda Nacional acatasse, no mérito, o entendimento que lhe é desfavorável**, após reconhecer a inviabilidade de defender judicialmente determinada interpretação jurídica, em virtude de já ter sido julgada na sistemática por amostragem? **Em caso positivo, de que forma essa concordância deve ser manifestada**, tendo em vista que a simples dispensa de impugnação judicial (e a correlata dispensa de cobrança) não implica, de per si, anuência à tese sustentada em sentido contrário à União? (grifos do original).

Em resposta a esta indagação formulada, o Parecer apresenta a seguinte resposta:

75. Como a interpretação abrange e dirige-se à aplicação da norma aos casos concretos (33), uma vez desvelado o significado e o conteúdo dos termos e expressões legais –

não raro vagos e imprecisos -, a orientação firmada pela Administração Tributária balizará o comportamento recíproco entre o Fisco e contribuinte, servindo de respaldo tanto para os procedimentos relacionados à constituição e cobrança administrativa e judicial, quanto para o cumprimento das obrigações tributárias por parte dos administrados (34). Insta salientar que, se a União for demandada em juízo em ação proposta pelo contribuinte visando afastar a incidência tributária, a interpretação firmada subsidiará, por coerência, o mérito da defesa da Fazenda Nacional, que buscará ver a sua exegese acatada judicialmente.

76. Sucede que a Fazenda Nacional não se encontra, por óbvio, vinculada *ad eternum* ao resultado interpretativo a que chegara inicialmente, sendo-lhe possível alterar os critérios jurídicos outrora adotados quanto ao sentido e o alcance da norma - por entender que a orientação jurídica perfilhada não se apresenta correta-, desde que respeitadas as limitações impostas pela segurança jurídica.

77. Isso porque, se é certo que não há fundamentos jurídicos que obriguem a Fazenda Nacional a concordar com o mérito do julgado proferido na sistemática por amostragem (35), não se pode conceber, por outro viés, que esteja a Administração Tributária impedida de modificar a exegese acolhida até então, a partir de novo juízo sobre a matéria interpretada, considerando alterações do contexto fático-jurídico que subsidiaram o processo hermenêutico e, inclusive, pela ponderação da *ratio decidendi* dos julgados que propugnam linha interpretativa diversa da sustentada pela União.

78. Vale dizer, é plenamente viável que a Administração Tributária realize novo juízo acerca de determinada questão jurídica e reavalie o seu posicionamento anterior à luz do sistema legal-constitucional e de argumentos doutrinários e jurisprudenciais, que servem de substrato para a tomada de posição.

(...)

80. Nada há de novidade quanto a tal proceder, pois a interpretação jurídica é uma atividade necessariamente contextualizada, levada a cabo diante de determinadas circunstâncias fático-jurídicas e impregnada de conteúdo axiológico, o que faz com que o resultado interpretativo evolua e modifique-se com o tempo (37).

81. A dinâmica do processo hermenêutico não passou despercebida pelo Código Tributário Nacional, que disciplinou expressamente, no contexto do lançamento, a possibilidade de a Administração Tributária superar os parâmetros interpretativos vigentes, assegurando, em contrapartida, a aplicação meramente prospectiva da nova exegese, para fatos geradores ocorridos posteriormente à sua introdução. Eis o teor do art. 146 do CTN: (...)

(...)

88. O que se pondera, nesta passagem, é a plena viabilidade de a Fazenda Nacional, ao realizar novo juízo crítico e eminentemente jurídico de determinada questão de direito tributário, possa suplantar a orientação anterior, por constatar que ela não (ou não mais) se concilia com o ordenamento jurídico, diante de determinado contexto fático-jurídico. E se assim o faz, **a modificação deve ser externa por meio dos atos normativos de caráter geral e, principalmente, pela adequação dos atos normativos já existentes, em franca observância aos reclamos da publicidade, da segurança jurídica e da isonomia no tratamento dos administrados.**⁷⁷ (grifos do original)

⁷⁷ As notas de rodapé citadas pelo Parecer correspondem ao seguinte teor:

“(33) Nesse sentido, preleciona EROS GRAU: “O fato é que praticamos sua interpretação não – ou não apenas – porque a linguagem jurídica seja ambígua e imprecisa, mas porque **interpretação e aplicação do direito são uma só operação**, de modo que interpretamos para aplicar o direito e, ao fazê-lo, não nos limitamos a interpretar (=compreender) os textos normativos, mas também compreendemos (=interpretamos) os fatos. O intérprete procede à interpretação dos textos normativos e, concomitantemente, dos fatos, de sorte que o modo sob o qual os acontecimentos que compõem o caso se apresentam vai também pesar de maneira determinante na produção da(s) norma(s) aplicável(eis) ao caso” (*Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do Direito*. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 22).

(34) À evidência, os atos administrativos normativos devem guardar estrita observância dos limites impostos pela lei à qual visa explicitar. Por oportuno: “A análise conjunta dos arts. 96 e 100, I, do Codex Tributário, permite depreender-se que a expressão “legislação tributária” encarta as normas complementares no sentido de que outras normas jurídicas também podem versar sobre tributos e relações jurídicas a esses pertinentes. Assim, consoante

Assim, após sustentar que a Procuradoria da Fazenda Nacional não se encontra vinculada *ad eternum* ao resultado interpretativo a que chegara inicialmente – sendo-lhe possível, conforme já previsto no art. 146 do CTN, alterar os critérios jurídicos outrora adotados quanto ao sentido e o alcance da norma, por entender que a orientação jurídica perfilhada não se apresenta correta, podendo até mesmo alcançar uma conclusão que vá ao encontro da interpretação que é mais favorável aos contribuintes – o Parecer passa a sustentar a tendência de alteração da interpretação jurídica em razão da força persuasiva especial e diferenciada dos precedentes oriundos da sistemática dos arts. 543-B e 543-C do CPC (Lei 5.869/73). Veja-se:

89. Nesse panorama, parece evidente que a alteração no contexto jurisprudencial pode servir como pano de fundo para que a Fazenda Nacional, a partir da reavaliação da tese até então defendida, acolha como seu o entendimento firmado pelos Tribunais, passando a sustentá-lo plenamente no âmbito judicial e administrativo, como critério balizador de todos os seus procedimentos. Ressalte-se que, nesse caso, a aceitação da tese tributária assentada na jurisprudência também vinculará, no mérito, o exercício pela PGFN das atividades de consultoria e assessoramento jurídico, que não poderá dela divergir.

90. Nas situações em que tais precedentes originam-se dos Tribunais Superiores e, sobretudo, provêm da sistemática de julgamento prevista nos arts. 543-B e 543-C, do CPC, é lícito afirmar que a possibilidade de anuência à tese formulada em sentido desfavorável torna-se ainda mais evidente, diante da maior carga persuasiva que ostentam tais precedentes, decorrentes do procedimento mais especial e legitimador de sua gênese.

Neste ponto, é louvável o entendimento sustentado no Parecer, no sentido de reconhecer o caráter persuasivo diferenciado de tais precedentes, a despeito de logo em seguida, o próprio Parecer ressaltar que “ainda se admite à Fazenda Nacional, por meio da PGFN, avaliar a possibilidade de reversão da tese firmada na sistemática dos arts. 543-B e 543-C do CPC (Lei 5.869/73) e, **em situações absolutamente excepcionais**, orientar os Procuradores da Fazenda

mencionado art. 100, I, do CTN, integram a classe das normas complementares os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas - espécies jurídicas de caráter secundário - cujo objetivo precípua é a explicitação e complementação da norma legal de caráter primário, **estando sua validade e eficácia estritamente vinculadas aos limites por ela impostos**” (REsp 724779/RJ, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 12/09/2006, DJ 20/11/2006, p. 278).

(35) Embora deva promover a adequação prática dos procedimentos de cobrança, como visto. De acordo com o quanto assentado no Parecer PGFN/CDA nº 2025, de 2011, “(...) inexistindo alterações na legislação de regência, Parecer aprovado pelo PGFN, Súmula ou Parecer do AGU ou Súmula do CARF, que concluam no mesmo sentido do pleito do particular, não há razões jurídicas que obriguem a Fazenda Nacional a anuir à tese contrária aos interesses da União, embora deva, muitas vezes, dar-lhe cumprimento prático, por razões justificadas diante da ordem jurídica, como as que ora se apresentam”.

(37) MIGUEL REALE, citado por Inocêncio Mártires Coelho, destaca as principais diretrizes de hermenêutica jurídica, dentre as quais destacamos as seguintes: “toda interpretação jurídica é de natureza axiológica, isto é, pressupõe a valoração objetivada nas proposições normativas (natureza axiológica do ato interpretativo); toda interpretação dá-se necessariamente num contexto, isto é, em função da estrutura global do ordenamento (natureza integrada do ato interpretativo); toda interpretação é condicionada pelas mutações históricas do sistema, implicando tanto a intencionalidade originária do legislador quanto às exigências fáticas e axiológicas supervenientes, numa compreensão global, ao mesmo tempo retrospectiva e prospectiva (natureza histórico-concreta do ato interpretativo) (...)” (Interpretação Constitucional. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 53).”

Nacional para que continuem a manejar as impugnações judiciais cabíveis, definindo, estrategicamente, quando a defesa manter-se-á integral ou com certas ressalvas” (parágrafo 100 do Parecer, grifo do original).

Com efeito, o art. 146 do CTN demonstra que, tanto as atividades administrativas, quanto as atividades jurisdicionais podem ensejar mudanças de critérios interpretativos à luz de novos estudos, até mesmo para corrigir os procedimentos ou entendimentos errôneos do passado na aplicação da lei (HARADA, 2009).

Como decorrência lógica, se a mudança dos critérios interpretativos pode ser feita de ofício pela autoridade fazendária ou pela Procuradoria da Fazenda Nacional, desde que respeitados os fatos geradores já ocorridos, na forma do art. 146 do CTN, com mais razão há que se admitir a mudança de tais critérios jurídicos de interpretação operada pela via da consensualidade junto aos contribuintes.

Como destaca Humberto Ávila (2013, pp. 197-198), a atividade de interpretação é intermediada por teorias que, em alguma medida, demandam escolhas, que pressupõe processos discursivos que envolvem atividades decisórias e criativas.

Existem atividades preparatórias à interpretação, como a qualificação de determinado objeto como um documento normativo e a identificação de quais dispositivos são pertinentes ao assunto que se pretende resolver, o que pressupõe a adoção de uma determinada teoria das fontes normativas e uma teoria dos sistemas normativos. Há também fatores que condicionam a interpretação, como a qualificação das normas como regras ou princípios, como normas gerais ou excepcionais, imperativas ou dispositivas, e para tanto é necessária a adoção de uma teoria das normas. Ainda existem elementos que influem na interpretação, como a estrutura e o contexto linguístico específico, e para a sua utilização é necessário previamente adotar uma teoria das finalidades. Também existem argumentos que participam da justificação da interpretação, como é o caso dos argumentos linguísticos, sistemáticos, finalísticos, genéticos, históricos e consequencialistas. A justificação da interpretação com base em argumentos também pressupõe teorias e demanda escolha: para justificar a escolha de um argumento em detrimento de outro, por exemplo, é preciso dispor de uma teoria da argumentação e, com base nos seus pressupostos, classificar e valorar os argumentos utilizados na interpretação (ÁVILA, 2013, pp. 197-198).

Assim, no que concerne aos critérios de interpretação da legislação tributária, a realização de tais escolhas pode ser realizada mediante um modelo cooperativo entre fisco e contribuintes, em um procedimento desenvolvido com a observância das regras da teoria do discurso jurídico racional e da argumentação jurídica.

Para tanto, devem ser observados os requisitos destacados no capítulo quatro deste trabalho, com a abertura da administração tributária à participação da sociedade civil na prática de atos normativos interpretativos, com a devida transparência dos atos praticados, considerando ainda o influxo dos princípios e valores constitucionais por ocasião da fixação consensual destes critérios de interpretação da legislação tributária.

Destaca-se ainda que a dicção atual do art. 100, parágrafo único do CTN poderá trazer dificuldades, ao prever que, ainda que os contribuintes observem as normas complementares ali previstas, ficam excluídas apenas a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Porém, é possível interpretar o art. 100, parágrafo único do CTN de maneira estrita, no sentido de que tal acordo firmado consensualmente entre fisco e contribuintes não se insere propriamente no rol de normas complementares previsto no caput do art. 100, que se restringe a (i) atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas; (ii) decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa; (iii) práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas; e (iv) convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Também é possível estabelecer uma interpretação do art. 100, parágrafo único do CTN conforme a Constituição, de acordo com proposto por Luís Cesar Souza de Queiroz em palestra realizada no Congresso de Ética Fiscal (2015)⁷⁸, de modo a conceber que, por força dos princípios da moralidade, da boa-fé, da confiança legítima e da irretroatividade, a adoção de novo entendimento pela administração fiscal que seja mais gravoso aos contribuintes só poderá ser aplicado a novos fatos geradores.

Em suma, a partir de uma interpretação conjunta dos arts. 100, parágrafo único, 146 e 171 do CTN, à luz da Constituição, é possível a implementação de um modelo cooperativo, no qual os representantes do fisco e dos contribuintes possam, pela via do diálogo, fixar consensualmente os critérios que deverão orientar a interpretação da legislação tributária.

Dentro deste contorno, é possível garantir a observância dos requisitos abordados nos capítulos anteriores, notadamente quanto aos princípios da isonomia, da eficiência e da indisponibilidade do crédito tributário, uma vez que a interpretação do direito é uma atividade prévia, que antecede a própria constituição do crédito.

⁷⁸ Palestra realizada no dia 25/11/2015, no Congresso de Ética Fiscal, ocorrido no Ministério Público Federal do Rio de Janeiro.

6.2 O desenho procedimental para um modelo de cooperação.

A proposta aqui desenvolvida tem como principal foco de atenção a legislação federal e as estruturas existentes na administração tributária federal, dadas as limitações da presente dissertação.

Por este motivo, o modelo de cooperação proposto toma como referência o sistema federal atualmente existente. De todo modo, a ideia poderia ser desenvolvida e adaptada também para as demais esferas federativas, que igualmente demandam – talvez até com maior urgência – por um instrumento que viabilize a prevenção dos litígios tributários, sobretudo em um cenário de guerra fiscal e de graves desacordos entre Estados e Municípios, que muitas vezes levam a uma situação de dupla tributação sobre o mesmo fato econômico tributável.

Como um ponto de partida mais concreto para o desenho procedimental de um modelo de cooperação, adota-se como referência o procedimento de Consulta Pública Externa, na forma da Portaria RFB nº 35/2015, mencionado anteriormente.

De acordo com este procedimento, quando a Receita Federal do Brasil for regulamentar uma inovação constitucional/legislativa de cunho tributário, ou quando entender necessário alterar de forma significativa orientações proferidas em instruções anteriores, poderá publicar em local próprio na sua página na *internet* o texto do ato normativo que pretende editar, estabelecendo-se um prazo mínimo para manifestação dos interessados.

No período de consulta, entidades representativas da sociedade civil podem apresentar manifestação escrita sobre o texto, contendo sugestões, bem como a justificativa para o novo texto proposto, que demonstre a pertinência, a viabilidade e o atendimento aos objetivos do ato normativo interpretativo a ser editado.

Outro modelo interessante para a nossa proposta de prevenção de litígios é o modelo da transação preventiva, que constou do primeiro anteprojeto de lei de transação tributária, mas que acabou suprimido por ocasião do encaminhamento do projeto ao Congresso.

Segundo a proposta de transação preventiva que constava deste anteprojeto, “nos casos de potencial litigiosidade ou incerteza claramente determinada em texto legal, a Câmara Geral de Conciliação da Fazenda Nacional (CGCFN), após manifestação da Secretaria da Receita Federal do Brasil, poderá autorizar a realização de transação preventiva, mediante resolução que conterà todos os elementos necessários à exata compreensão da identificação do litígio e as condições admitidas para sua extinção” (art. 45, *caput*, do anteprojeto).

A transação preventiva poderia “ser provocada pelo contribuinte ou representante do setor afetado por alguma medida que tenha inequívoco potencial de litígio futuro, caso em que o termo de transação produziria efeito *erga omnes*” (art. 45, § 1º do anteprojeto).

Estes dois modelos, o da consulta pública externa e o da transação preventiva, podem ser associados e aperfeiçoados, de maneira a suprimir os problemas já apontados nos capítulos anteriores.

Assim, ressalta-se como requisitos para o modelo de cooperação aqui proposto a transparência e ampla participação, tanto como um fator de legitimação dos critérios a serem adotados, como também para minimizar os riscos de eventuais favorecimentos ilícitos de determinados contribuintes em detrimento de outros, como exposto anteriormente.

No que tange ao espectro de participação dos contribuintes e da sociedade civil, se pode adotar como referência, em termos de representatividade, a relação dos legitimados para o ajuizamento de ações de controle concentrado de constitucionalidade, na forma do art. 103 da Constituição Federal, bem como a relação das entidades legitimadas à propositura de ação civil pública, sem prejuízo de uma ampliação deste rol.

É relevante a abertura à participação na maior amplitude possível, pois os critérios de interpretação estabelecidos deverão ser aplicados não apenas para um contribuinte em particular, mas para todos os contribuintes naquela situação, a fim de preservar a igualdade e a generalidade na subsequente aplicação da lei tributária.

Tal procedimento poderá se desenvolver no âmbito da estrutura da própria administração pública.

Para tanto, talvez seja possível aproveitar o ensejo da instituição da Câmara de prevenção e resolução administrativa de conflitos prevista pela Lei de Mediação, para que também seja criada uma Câmara ou um Fórum especial para deliberação de questões relativas à interpretação da legislação tributária, na forma do modelo cooperativo aqui proposto.

Como a presente hipótese é focada na fixação de critérios consensuais de interpretação, para a prevenção de conflitos entre fisco e contribuintes, a composição da Câmara ou desse Fórum necessariamente deverá congrega representantes da administração tributária, representantes da Procuradoria da Fazenda Nacional, representantes dos contribuintes e/ou de entidades representativas da sociedade civil, e os acordos deverão ser estabelecidos de maneira consensual.

É necessário que tais representantes sejam investidos de prerrogativas para atuarem nesta qualidade, inclusive do ponto de vista hierárquico no que tange à administração tributária e à Fazenda Nacional, uma vez que a ideia é que o acordo venha a produzir um efeito vinculante

e *erga omnes*, de modo a nortear a atuação concreta de toda a administração pública federal, bem como a conduta dos contribuintes a serem afetados.

Tal orientação deve ser firmada com o propósito de prevenir a instauração de litígios futuros a respeito da interpretação e aplicação da legislação tributária, não comportando efeitos retroativos naquilo que onerar os contribuintes, assim como já prevê o art. 146 do CTN.

O procedimento também poderá contar com a colaboração do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e do Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil (CFOAB) e de outras entidades cuja atuação seria semelhante à do *amicus curiae*.

Conforme já exposto, são fixados requisitos indispensáveis a um acordo entre fisco e contribuintes: (i) a abertura da administração tributária à participação e ao diálogo com a sociedade civil na prática de atos normativos secundários, (ii) a transparência dos atos praticados no contexto de um modelo cooperativo entre fisco e contribuintes, (iii) a necessidade de interpretação da legislação tributária à luz da Constituição e (iv) a observância dos princípios da legalidade, da isonomia e da eficiência.

As tratativas devem respeitar, na maior medida possível, as regras e formas de uma argumentação jurídica racional, com observância dos primados da igualdade, da fundamentação, da publicidade, da transparência, da universalidade, da consistência e da coerência na argumentação, o que proporcionará maior legitimidade democrática ao seu resultado, permitindo, via de consequência, alcançar o propósito de maior previsibilidade no que tange aos critérios de interpretação que deverão ser adotados por ocasião da aplicação da legislação tributária.

Deste modo, num modelo cooperativo entre fisco e contribuintes, que seja orientado pela argumentação jurídica e pela teoria do discurso jurídico racional, cria-se um ambiente mais adequado à consideração racional dos diversos tipos e formas de argumentos, conferindo maior densidade e legitimidade ao resultado deste processo.

Ao lado destas regras e formas de argumentação, é pertinente a adoção do método de negociação sem concessões e das técnicas de mediação para o alcance de um acordo sensato, que permita proporcionar benefícios mútuos para o fisco e os contribuintes.

Neste sentido, há que se superar a concepção de transação como um procedimento que pressupõe necessariamente concessões mútuas, para se adotar um novo paradigma, voltado a um modelo cooperativo, objetivando benefícios mútuos.

Acerca das técnicas de negociação cooperativa, vale enumerar aqui as seguintes orientações dirigidas às partes em uma negociação: (i) concentrar-se nos interesses e não nas

posições; (ii) criar opções de ganhos mútuos; (iii) basear-se em critérios objetivos; e (iv) separar as pessoas dos problemas.

É adequada também a adoção do procedimento de texto único, sintetizando as contribuições e manifestações dos diversos participantes, e ao final a síntese do acordo obtido, a indicar quais os critérios devem ser adotados para a interpretação da legislação em questão.

Caso não seja possível lograr um acordo através do diálogo entre os representantes do fisco e dos contribuintes, é possível a eleição de um mediador ou de uma equipe de mediadores, a ser composta por especialistas em técnicas de mediação e por especialistas na seara tributária e naqueles campos de conhecimento que sejam relevantes para a compreensão da questão, tal como a economia ou a contabilidade, de acordo com a hipótese em discussão. Para tanto, é indispensável um acordo prévio entre fisco e contribuintes ao menos no que tange à nomeação do mediador ou da equipe de mediadores, sendo possível também a formação de um banco de dados com mediadores já cadastrados.

Vale ressaltar, mais uma vez, algumas condições necessárias para se obter um processo de mediação bem-sucedido: (i) cada uma das partes deve estar motivada a mediar e essas motivações devem ser consistentes com os objetivos da mediação; (ii) as partes devem ser responsáveis por tomar as decisões que precisam ser tomadas para a obtenção de um acordo que seja benéfico para ambos; (iii) as partes devem estar dispostas a lidar diretamente uma com a outra; (iv) as partes devem estar abertas a alcançar um resultado que seja aceitável para ambas.

São destacadas ainda as etapas do processo de mediação, aqui elencadas para maior didatismo, pois, conforme já exposto, se tratam de etapas meramente ilustrativas.

Em um primeiro estágio, há um momento designado pré-mediação, no qual ocorre a exposição pelo mediador aos participantes de qual o seu papel e os limites da sua atuação e a explicação acerca do que consiste a mediação, a exigência de uma postura de cooperação das partes, a estipulação dos honorários do mediador e a aceitação do método de composição de conflitos e formalização da concordância. Em seguida, passa-se à etapa da apresentação das partes e do conflito, bem como à exposição da visão de cada participante acerca do conflito. Um terceiro estágio consistirá na descoberta dos interesses por trás das posições e na delimitação dos interesses e das necessidades das partes. O quarto estágio abrange a fase do *brainstorming*, a incitação por parte do mediador para que as partes participem ativamente da indicação de soluções, a anotação das opções sugeridas pelas partes, a exclusão das alternativas propostas que se afigurem inviáveis e a criação pelos participantes de novas soluções a partir daquelas apresentadas. Após, no quinto estágio, passa-se à negociação, para a obtenção do

acordo propriamente dito, ou a declaração de impasse. Por fim, o sexto e último estágio consiste na formalização do que restou acordado através da elaboração de um termo de mediação.

O resultado de tal acordo poderá ser formalizado mediante a edição de instrução normativa ou outra espécie de ato normativo interpretativo, de modo a conferir publicidade aos seus termos a fim de permitir a produção de efeitos vinculantes e *erga omnes*, para a sua aplicação de maneira uniforme pela administração tributária e pelos contribuintes, em conformidade aos critérios ali fixados.

Também podem ser elaborados enunciados, contendo a súmula do entendimento firmado, a fim de garantir a máxima publicidade ao acordado.

Com o preenchimento dos requisitos necessários à sua conformação, o acordo firmado há de ter um caráter vinculante para a administração e para os contribuintes em geral, podendo ser firmado em um termo de prevenção de conflitos tributários, à semelhança dos termos de ajustamento de conduta (TAC) quando for direcionado a um determinado grupo de contribuintes, sem prejuízo da edição de um ato normativo interpretativo, a fim de registrar e dar publicidade aos critérios de interpretação firmados em acordo.

6.3 Exemplos de casos em que poderia ser adotado um modelo cooperativo de interpretação da legislação.

6.3.1 A interpretação do art. 1º, da Lei nº 9.481/97, na redação dada pela Lei Federal 13.043/2014.

Um caso no qual seria pertinente a fixação de um acordo entre fisco e contribuintes é o problema da interpretação do disposto no art. 1º, I da Lei nº 9.481/97, no que tange aos contratos internacionais de afretamento de plataformas de petróleo no âmbito do regime aduaneiro especial de exportação e de importação de bens destinados às atividades de pesquisa e de lavra das jazidas de petróleo e de gás natural (REPETRO).

O dispositivo em questão prevê que a alíquota do imposto de renda retido na fonte incidente sobre os rendimentos auferidos no País, por residentes ou domiciliados no exterior, fica reduzida para zero, na hipótese de receitas de fretes, afretamentos, aluguéis ou arrendamentos de embarcações marítimas ou fluviais feitos.

Após uma extensa divergência entre o fisco federal e as empresas do setor de petróleo e gás, que deu origem a um contencioso bilionário, ainda pendente de solução, passando pela definição dos conceitos de “afretamento”, de “embarcação” e de “plataforma de petróleo”, o art. 106 da Lei Federal 13.043/2014, acrescentou os §§ 2º ao 8º ao art. 1.º da Lei 9.481/97, nos quais aparentemente buscou superar o impasse havido entre fisco e contribuintes.

Tais dispositivos introduzidos pelo art. 106 da Lei Federal 13.043/2014 estabeleceram uma presunção de que, quando ocorrer execução simultânea do contrato de afretamento ou aluguel de embarcações marítimas e do contrato de prestação de serviço, relacionados à prospecção e exploração de petróleo ou gás natural, a parcela relativa ao afretamento ou aluguel não poderá ser superior a uma determinada proporção do valor total dos contratos, para fazer jus ao benefício previsto na redação originária da Lei 9.481/97.

Ao estabelecer tais percentuais, a norma adotou uma técnica de praticabilidade, buscando simplificar e assim viabilizar a aplicação da lei tributária em massa, garantindo ainda exequibilidade à lei de incidência tributária, no que tange à retenção do imposto de renda na hipótese de pagamentos remetidos ao exterior para além das proporções ali estabelecidas.

Da leitura do § 2º do art. 1º, acrescentado pela Lei 13.043/2014, percebe-se que a novel legislação buscou resolver as disputas existentes quanto à aplicabilidade do benefício da alíquota zero de IRRF sobre os contratos de afretamento internacional de plataformas marítimas e outras embarcações empregadas na exploração e prospecção de petróleo ou gás natural, realizados simultaneamente a prestação de serviço, superando a questão puramente conceitual acerca do enquadramento das plataformas marítimas no conceito de embarcação.

A legislação também parece ter buscado superar as dificuldades probatórias acerca do real conteúdo dos contratos de afretamento e de prestação de serviços, afastando, ao menos em princípio, a tese da sua bipartição artificial.

Contudo, apesar das virtudes desta simplificação, a nova lei trouxe novas divergências interpretativas.

Considera-se que a instituição do benefício da alíquota zero para o afretamento de embarcações constitui um instrumento de política econômica, com manifesto caráter extrafiscal, buscando estimular determinados setores econômicos e atrair investimentos para o país.

Assim, a aplicação deste mesmo tratamento ao afretamento das plataformas marítimas e outras embarcações empregadas na exploração e produção de petróleo e gás é coerente com uma série de outros estímulos previstos para o setor, firmados em âmbito nacional, como é o caso do regime aduaneiro especial de exportação e de importação de bens destinados às

atividades de pesquisa e de lavra das jazidas de petróleo e de gás natural (REPETRO). O elevado custo de aquisição de equipamentos como plataformas de petróleo também justificou a instituição deste regime especial de admissão temporária, prevendo a suspensão dos tributos federais II, IPI, PIS e COFINS, que incidiriam na importação (art. 79 da Lei 9.430/96 e Decreto 6.759/2009), além da isenção e redução de alíquota do ICMS (Convênio ICMS 130/2007).

Entretanto, a partir da redação do § 2º do art. 1º da Lei 9.481/97, os percentuais estabelecidos nos incisos I, II e III deste parágrafo são aplicáveis, em princípio, às pessoas jurídicas vinculadas, tal qual definição estabelecida no § 7.º também do art. 1º da Lei 9.481/97.

Aqui, já surge uma primeira questão: como deverá ser interpretada a legislação nas hipóteses em que os contratos de arrendamento e de prestação de serviços forem celebrados com pessoas não vinculadas?

Considerando-se que os percentuais estabelecidos nos incisos I, II e III do § 2º do art. 1º da Lei 9.481/97 consistem em uma presunção, e que, em princípio, só se aplicam aos contratos que forem firmados com pessoas jurídicas vinculadas, quais balizas devem ser adotadas para a aplicação da alíquota zero com relação aos contratos que forem firmados com pessoas jurídicas não vinculadas?

Após a edição da Lei 13.043/2014, poderá o fisco continuar a sustentar que as plataformas marítimas não se enquadram dentro do conceito de embarcação?

Além disso, qual deverá ser o tratamento conferido aos contratos celebrados antes da entrada em vigor da Lei 13.043/2014? Para estes contratos, caso tenham sido observados os percentuais estipulados a título de presunção, pode ser aplicada a sistemática da lei nova, para afastar tais autuações?

Estas questões poderiam ser resolvidas através de um modelo cooperativo de interpretação, como este aqui proposto, ao invés da instauração de novos litígios.

Ressalta-se aqui como requisitos indispensáveis a formulação de um acordo entre fisco e contribuintes: (i) a abertura da administração tributária à participação e ao diálogo com a sociedade civil, (ii) a transparência dos atos praticados no contexto de um modelo cooperativo entre fisco e contribuintes, (iii) a necessidade de interpretação da legislação tributária à luz da Constituição e (iv) a observância dos princípios da legalidade, da isonomia e da eficiência.

Com estes requisitos mínimos, torna-se viável a instauração de um modelo cooperativo entre fisco e contribuintes, para prevenção de litígios acerca da interpretação do art. 106 da Lei 13.043/2014.

A partir daí, seria possível a discussão das questões acima elaboradas em um fórum de deliberação, composto por representantes do Fisco, da Fazenda Nacional e de entidades

representativas dos contribuintes, tal como o Instituto Brasileiro de Petróleo, Gás e Biocombustíveis (IBP), sem prejuízo de eventual interesse na participação pela Agência Nacional do Petróleo (ANP) ou outros interessados.

Neste ambiente dialogal, as tratativas devem respeitar, na maior medida possível, as regras e formas de uma argumentação jurídica racional, de modo a proporcionar maior legitimidade democrática ao seu resultado.

Para a obtenção de um acordo sensato, também é pertinente a adoção das técnicas de negociação cooperativa anteriormente enumeradas.

Pode-se supor que a posição inicial sustentada pelo fisco consista na ideia de que a alíquota zero consiste em um benefício fiscal, e que por isto a lei deveria ser interpretada literalmente, de acordo com o comando do art. 111 do CTN, de modo que a alíquota zero somente poderia ser aplicada aos contratos celebrados com pessoas jurídicas vinculadas e nos limites percentuais previstos, e, por consequência, o benefício da alíquota zero restaria inaplicável aos demais contratos. Nota-se que a ancoragem a esta posição ainda é reforçada pela perspectiva do aumento de arrecadação.

De outro lado, pode-se supor que a posição sustentada pelos contribuintes considere que a regra prevista no art. 106 da Lei 13.043/2014 prevê a sua aplicação apenas aos contratos celebrados entre pessoas jurídicas vinculadas, de modo que, no caso de contratos de afretamento e de prestação de serviços celebrados entre pessoas não vinculadas, os percentuais poderiam ser estipulados livremente. Tal posição ainda pode oferecer a vantagem de conferir uma ampla liberdade de configuração dos contratos, dando margem inclusive a sua utilização como instrumento de remessa de valores ao exterior, extrapolando aos propósitos cogitados pelo regime REPETRO.

As posições iniciais acima descritas parecem inconciliáveis, e, no seio de uma cultura litigiosa, talvez pareça mais fácil que a decisão seja adjudicada por um terceiro.

No entanto, concentrando-se nos interesses, e não nas posições, é possível perceber que tanto o Fisco quanto os contribuintes podem ter um interesse comum no estabelecimento de uma regra de praticabilidade, que permita reconhecer a aplicação da alíquota zero na hipótese do afretamento de plataforma de petróleo, além de conferir mais simplicidade e objetividade na análise dos contratos de afretamento das plataformas e de prestação de serviços. E este parece ser o propósito que levou a edição do art. 106 da Lei 13.043/2014.

Também é possível supor que tanto fisco quanto contribuintes concordem que a regra estabelecida pelo art. 106 da Lei 13.043/2014 não poderia ser interpretada de modo a produzir um resultado absurdo, no sentido de ferir a livre concorrência, ao conferir um tratamento mais

favorável aos contratos firmados com pessoas jurídicas vinculadas, que, via de regra, já têm uma vantagem competitiva, justamente por haver uma maior margem para negociação e até mesmo manipulação artificial dos preços.

No que tange à busca de opções de ganhos mútuos e adoção de critérios mais objetivos, pode-se considerar que um determinado critério de interpretação possa se mostrar mais apto a conciliar os interesses tanto do fisco quanto dos contribuintes, tendo em conta o propósito delineado pelo próprio executivo federal por ocasião do estabelecimento do regime REPETRO.

Também se pode considerar que os prejuízos advindos de um longo litígio sobre a matéria são superiores aos eventuais riscos ou prejuízos decorrentes de um acordo.

Deste modo, ao perceberem seus interesses em comum, seria possível que fisco e contribuintes viessem a concordar que, com vistas à praticidade, as plataformas marítimas e demais equipamentos similares aos previstos nos incisos I, II e III do parágrafo 2º do art. 1º da Lei 9.481/97 são enquadrados no conceito de embarcação, sendo também beneficiados pelo regime da alíquota zero, e que os percentuais estabelecidos nestes dispositivos, em princípio, devem ser aplicados também aos contratos firmados com pessoas jurídicas não vinculadas.

Também pode ser alcançado um acordo segundo o qual a interpretação da Lei Federal n.º 9.481/97 nas hipóteses de pagamentos decorrentes de contratos de afretamento de plataformas marítimas deveria seguir um critério teleológico, conforme delineado pelo próprio executivo federal por ocasião do estabelecimento do regime REPETRO, em detrimento de uma suposta interpretação literal-restritiva.

Neste sentido, é possível conciliar tanto a preservação do propósito para o qual foi instituído o regime REPETRO, como também o propósito de praticabilidade objetivado pelo art. 106 da Lei 13.043/2014, de modo que a sua interpretação não poderia alcançar um resultado absurdo, que sequer poderia ser estabelecido ou pretendido pela norma.

Com isto, através de um modelo cooperativo, os critérios de interpretação da legislação poderiam ser fixados por uma via consensual. E assim a interpretação da legislação se daria de maneira mais uniforme, excluindo-se a adoção de outros critérios particulares que poderiam ser cogitados pelo auditor-fiscal-aplicador-da-lei ou outras interpretações criativas pelos contribuintes, evitando a instauração de litígios e a sua judicialização.

A fixação consensual de um critério de interpretação da legislação lograria conferir maior segurança jurídica aos contribuintes, que poderiam averiguar de modo mais objetivo qual será o montante do tributo devido, permitindo melhor organização dos negócios e reduzindo também os custos totais que seriam decorrentes da judicialização da matéria. Do ponto de vista do fisco, o acordo também alcançaria o propósito da praticidade buscado com a edição da Lei

Federal 13.043/2014, conferindo maior eficiência administrativa, e reduzindo também os custos com os litígios.

6.3.2 A interpretação do conceito de insumo no regime do PIS/COFINS não cumulativo.

Ainda sobre a possibilidade de um modelo cooperativo para definição dos critérios de interpretação da legislação tributária, volta-se ao exemplo já mencionado da interpretação do conceito de insumo na legislação pertinente ao regime do PIS/COFINS não cumulativos.

De acordo com a previsão introduzida pela Emenda Constitucional 42/2003, “a lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do *caput* [do art. 195], serão não-cumulativas”.

Por sua vez, as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 já haviam estabelecido a sistemática da não cumulatividade no que tange à contribuição ao PIS e a COFINS, prevendo o direito ao aproveitamento de créditos, a serem abatidos da base de cálculo das contribuições, com relação a “bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes (...)” (art. 3.º, II da Lei n.º 10.637/2002 e art. 3º, II, da Lei nº 10.833/2003).

Trata-se de textos dotados de elevada dose de indeterminação, e, de longa data, a sua interpretação é objeto de um enorme volume de litígios entre fisco e contribuintes, sendo um tema destacado até no Anexo de Riscos Fiscais das Leis de Diretrizes Orçamentárias dos exercícios de 2015 e 2016, conforme exposto anteriormente.

Na forma das Instruções Normativas SRF 404/2004 e 247/2002, para os efeitos do creditamento previsto na sistemática da não cumulatividade, foi fixado pela Secretaria da Receita Federal que se entende como insumos: (i) utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda: a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado; b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto; (ii) utilizados na prestação de serviços: a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e b) os serviços

prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço. (art. 66, § 5.º da IN SRF 247/2002 e art. 8º, § 4º, da IN SRF 404/2004).

Nota-se que, com o intuito de delimitar o conceito de insumo, as referidas Instruções Normativas acabaram por remeter à noção de insumo utilizada na sistemática da tributação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), que, no entanto, possui uma base de cálculo distinta da base de cálculo do PIS e da COFINS.

Por sua vez, diante da indeterminação verificada no texto constitucional e nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, muitos contribuintes passaram a sustentar uma interpretação mais ampla do conceito de insumos para delimitação do direito ao crédito de PIS/COFINS na sistemática não cumulativa, de modo que a apuração de créditos deveria alcançar todo e qualquer custo ou despesa necessários à atividade da empresa, empregados direta ou indiretamente para a consecução da atividade.

Assim, surgiu grande controvérsia em torno da interpretação do conceito de insumo e do espectro da não cumulatividade previsto na legislação referente ao PIS/COFINS, como se pode ver em julgados do CARF⁷⁹ e em diversos julgados do Superior Tribunal de Justiça⁸⁰.

Atualmente a matéria encontra-se em exame pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp 1.221.170, eleito como paradigma para os fins do art. 543-C do CPC.

Em petição dirigida ao Relator no REsp 1.221.170/PR, a Procuradoria da Fazenda Nacional reiterou a tese principal defendida pela União, que sustenta uma interpretação restritiva do conceito de insumo para fins de creditamento para o cálculo do PIS e COFINS no regime não cumulativo, considerando como insumo somente aquilo que é consumido durante a produção do bem, conforme previsto nas Instruções Normativas SRF 247/2002 e 404/2004.

Ocorre que, nesta mesma manifestação, a Procuradoria da Fazenda Nacional passou a sustentar, em caráter sucessivo, a adoção de uma interpretação que seria intermediária, requerendo que sejam elencados os critérios para enquadramento da aquisição de um bem ou serviço como insumo decorrente de sua aplicação indireta no processo produtivo, com reflexos indissociáveis da sua qualidade.

Neste pedido sucessivo, a Procuradoria da Fazenda Nacional buscou desenvolver o que seria um esquema objetivo com os passos para se alcançar a definição de insumos, em cada caso concreto, da seguinte maneira: (i) verificar se o bem ou serviço que o contribuinte pretende

⁷⁹ Cf. acórdãos 201-79.759, 203-12.473, 3102-01.143, 9303-01.740, 9303-003.193, 3401-002.860, 3401-002.857, 3202-001.593, 3401-002.890, 3403-003.551, 3402-002.835, dentre outros.

⁸⁰ Cf. REsp 1.246.317, AgRg no REsp 1.442.378, AgRg no REsp 1.515.478, REsp 1.499.822, REsp 1.128.018, AgRg no REsp 1.484.729, AgRg no REsp 1.230.441, AgRg no REsp 1.244.507, AgRg no REsp 1.395.442, REsp 1.235.979, AgRg no REsp 1.429.759, dentre outros.

se creditar sobre a nomenclatura de insumo não possui, na realidade, natureza de bens do ativo permanente imobilizado; (ii) delimitar a última etapa produtiva como aquela em que, combinados os insumos com os demais fatores de produção – mão de obra, terras e capital – o resultado será o produto ou serviço final, objeto da atividade do agente econômico; (iii) averiguar se o bem ou serviço foi aplicado no efetivo momento desta última etapa produtiva; (iv) e se positiva a resposta ao critério anterior, questionar a essencialidade, isto é, se o bem ou serviço agregou efetivo valor ao produto ou serviço final.

Apesar de, supostamente, se tratarem de critérios objetivos, a proposta acima descrita se revela de difícil compreensão, se aproximando mais do lançamento de um balão de ensaio, do que uma proposta consistente de interpretação.

Após tal manifestação, a parte contrária, a empresa Anhambi Alimentos LTDA., juntou aos autos os pareceres de Bernard Appy, Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo, e de José Souto Maior Borges, todos apontando, sob óticas diversas, para uma interpretação ampla do conceito de insumos para delimitação do direito ao crédito de PIS/COFINS na sistemática não cumulativa (fls. 545-637 dos autos do processo eletrônico, disponível em <www.stj.jus.br>).

Das manifestações das partes nos autos do processo em questão, percebe-se a adoção de posições diametralmente opostas, ancoradas a uma determinada tese jurídica, numa postura que se aproxima muito mais de uma ação estratégica, buscando apenas o convencimento do julgador sobre os méritos da sua tese e os defeitos da tese adversária, e não a conciliação dos interesses em jogo.

Sem se adentrar no debate do conceito em insumo, percebe-se que a discussão poderia ser travada com muito mais qualidade em um ambiente cooperativo, com uma ampliação dos canais para um diálogo direto entre fisco e contribuintes,

Neste ambiente dialogal, as tratativas devem respeitar, na maior medida possível, as regras e formas de uma argumentação jurídica racional, de modo a proporcionar maior legitimidade democrática ao seu resultado, com respeito aos primados da igualdade, da fundamentação, da publicidade, da transparência, da universalidade, da consistência e da coerência.

Também poderiam ser usadas técnicas como a negociação de acordos sem concessões e a mediação.

Pela via do diálogo, é possível que tanto fisco quanto contribuintes percebam que a ancoragem àquelas posições iniciais descritas anteriormente impossibilita o estabelecimento de um acordo sensato e favorável para todos, no que tange aos critérios para a interpretação do

conceito de insumo no contexto das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 e do art. 195 da Constituição.

A partir daí, pode-se investigar quais os interesses que se encontram por trás daquelas posições enunciadas por cada uma das partes, buscando em seguida imaginar opções que permitam conciliar os interesses do fisco e dos contribuintes, tendo como base a adoção de critérios objetivos que permitam resolver a divergência relativa à interpretação do conceito de insumo.

Pode-se supor que, do ponto de vista do fisco, há interesse no estabelecimento de critérios mais objetivos para a delimitação do conceito de insumo, de modo a obter assim maior simplicidade na sua atividade de fiscalização, bem como maior eficiência na arrecadação.

Do ponto de vista dos contribuintes, pode-se supor que, igualmente, há interesse no estabelecimento de critérios mais objetivos, de maneira que se torne mais simples o cumprimento das suas obrigações tributárias, de modo a minimizar a ocorrência de erros, evitando a lavratura de autos de infração e a instauração de medidas de cobrança que podem levar a maiores prejuízos fruto de atos de protesto, penhora on-line, impossibilidade de emissão de certidão de regularidade fiscal etc.

A partir do reconhecimento de que fisco e contribuintes podem ter um interesse comum no estabelecimento de critérios mais objetivos para solução da divergência relativa à interpretação do conceito de insumo, cabe o exercício da imaginação de opções de ganhos mútuos.

É possível que, no exercício desta atividade de imaginação, fisco e contribuintes vislumbrem outros critérios, talvez um critério que passe pela noção de essencialidade ou que considere que a noção de insumo deva guardar pertinência aos contornos próprios da base de cálculo do PIS e da COFINS, que não se confunde nem com a base de cálculo do IPI, nem com a base de cálculo do IRPJ.

Pela via consensual, é possível que fisco e contribuintes concordem que a sistemática da não cumulatividade não consiste propriamente em um privilégio ou benefício fiscal, que atrairia a aplicação do art. 111 do CTN, mas sim em um elemento pertinente à sistemática de apuração do tributo, integrante a própria regra matriz de incidência tributária.

E a partir daí é possível imaginar critérios de interpretação que possam atender os interesses tanto do fisco quanto dos contribuintes.

Este exercício de imaginação deve ser pautado no desenvolvimento e na adoção de critérios objetivos. Para tanto, é recomendável que fisco e contribuintes façam previamente um exercício de imaginar alguns padrões alternativos e reflitam sobre a sua aplicação ao caso.

Deve-se realizar um teste de aplicação recíproca, o que indicará se os critérios propostos são justos e independentes da vontade de cada parte.

É a partir da fixação de critérios objetivos e eleitos consensualmente que se possibilitará maior previsibilidade acerca da interpretação da legislação tributária, bem como a redução da litigiosidade, sendo eficaz para a estruturação de uma solução dotada de maior legitimidade.

Não se tem a pretensão de delimitar aqui todas as opções de ganhos mútuos que poderiam ser resultado deste exercício de imaginação, pois tal análise foge ao escopo desta dissertação.

Mas pode-se afirmar que o exercício desta atividade de imaginação de ganhos mútuos poderá ser melhor desenvolvido em um modelo cooperativo entre fisco e contribuintes, ainda que se conte com o auxílio de um mediador, do que no seio de um processo contencioso, seja ele judicial ou administrativo.

Conforme destacado anteriormente, um modelo consensual de fixação de interpretação para o fim de prevenir a instauração de litígios muito dificilmente poderia ser estruturado no curso de um processo judicial, diante do trâmite previsto em nosso ordenamento jurídico.

O exame destes interesses e pontos de vista e o diálogo entre fisco e contribuintes seria estabelecido com melhor qualidade em um fórum deliberativo, composto por representantes da administração fiscal, da Procuradoria da Fazenda Nacional, por representantes dos contribuintes e/ou de entidades representativas da sociedade civil.

Vale destacar que um acordo sensato acerca dos critérios a serem adotados para a interpretação do conceito de insumo, ainda que não consiga compor plenamente os interesses conflitantes do fisco e dos contribuintes, pode produzir um resultado mais favorável no que tange à segurança jurídica, podendo ser preferível ao prolongamento de tal discussão na via contenciosa.

Por este motivo, ressalta-se que a compreensão dos problemas decorrentes do litígio é uma etapa relevante ao processo de negociação, voltada à apuração da “melhor alternativa à negociação de um acordo”.

Deste modo, a amplitude dos prejuízos decorrentes da instauração do litígio e da sua protelação no tempo pode servir como um verdadeiro estímulo à realização de um acordo em casos como este.

Na hipótese em análise, não há qualquer garantia de que a decisão a ser proferida pelo Judiciário irá conciliar da melhor maneira possível os interesses do fisco e dos contribuintes, sendo possível que haja uma inclinação dos julgadores em favor de uma das teses extremas, ou

ainda a fixação de uma terceira tese, mas a partir de um critério que é considerado inadequado por ambas as partes.

Também não há previsibilidade sobre a data em que será concluído o julgamento pelo Superior Tribunal de Justiça, o que depende de questões de pauta e organização de agenda pelo Tribunal e pelos Ministros.

Mesmo após a prolação de uma decisão pelo Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial Repetitivo 1.221.170/PR, é possível que a matéria ainda seja reanalisada pelo Supremo Tribunal Federal, que reconheceu a sua repercussão geral no tema 756 (“alcance do art. 195, § 12, da Constituição Federal, que prevê a aplicação do princípio da não-cumulatividade à Contribuição ao PIS e à COFINS”).

Ao invés disto, se houvesse um ambiente de cooperação como o proposto, fisco e contribuintes poderiam, por uma via dialogal e menos litigiosa buscar critérios uniformes e consensuais de interpretação da matéria em questão.

Em questões como a da tributação pelo PIS e pela COFINS, amplamente massificada e que, de um lado, afeta fortemente a arrecadação fiscal, e, de outro, impacta fortemente a carga tributária incidente sobre os contribuintes, não se está a falar apenas na parte vencedora ou na parte vencida no processo judicial, mas na definição de questões que impactam toda a sociedade.

Em casos desta natureza, um modelo de cooperação que contemple a efetiva participação da sociedade terá o condão de produzir resultados mais consistentes e duradouros, sendo mais eficaz para o propósito de pacificação social.

Assim, fisco e contribuintes poderiam, pela via do diálogo e da cooperação, vir a estabelecer consensualmente quais critérios deverão ser adotados para a interpretação do conceito de insumo no que tange a sistemática do PIS/COFINS não cumulativos, deixando de lado as posições extremadas mencionadas anteriormente.

Além destes dois casos acima narrados, certamente é possível pensar em muitos outros, como em hipóteses em que se admite a chamada “discricionariedade técnica” à administração, espaço no qual também seria profícua a participação e cooperação dos contribuintes para o estabelecimento dos critérios de interpretação/concretização da legislação, de modo a prevenir a instauração de futuros litígios.

De todo modo, os exemplos destacados nos permitem visualizar um espaço para se tentar a fixação de acordo entre fisco e contribuintes, que, poderá adotar como fundamento até mesmo um pensamento pragmático, considerando, de um lado, os benefícios de uma maior determinabilidade ou calculabilidade na interpretação da legislação, em decorrência da

obtenção de um consenso acerca dos critérios de interpretação, e de outro lado, os prejuízos decorrentes da insegurança proveniente de uma discussão infundável no âmbito judicial.

6.4 Limitações do modelo de cooperação aqui proposto e o espaço de atuação do Poder Judiciário.

A instituição de um ambiente que promova o diálogo e a consensualidade para prevenção de litígios entre fisco e contribuintes a respeito da interpretação da legislação tributária poderá conferir à atuação do fisco um maior grau de legitimação, com a consequente redução do nível de insegurança jurídica e a maior confiabilidade na atuação da administração.

No entanto, não se tem a ilusão de que seja possível a criação de um modelo cooperativo que evite completamente os conflitos sociais.

Os conflitos são inevitáveis, são inerentes ao processo democrático, marcado pela pluralidade de interesses e até estimulados pela ampla participação.

Os conflitos também podem ser úteis, ao conduzirem à mudança, suscitando novas ideias, em reforço ao próprio processo democrático.

Como destacam FISHER, URY e PATTON (2014, p. 13), no contexto de uma negociação cooperativa, voltada à formação de acordos sensatos, “o desafio não é eliminar os conflitos, mas transformá-los. É mudar o modo como lidamos com as nossas diferenças – em vez de conflitos antagônicos e destrutivos, solução de problemas de forma conjunta e pragmática”.

Assim, sendo possível partir do pressuposto de que tanto fisco quanto contribuintes concordam ao menos quanto à necessidade do estabelecimento de um modelo cooperativo da interpretação da legislação tributária para a prevenção de litígios, o desafio passa a ser inicialmente a reforma da estrutura da administração tributária atualmente existente, para comportar um espaço de diálogo e cooperação, de maneira que a tese aqui defendida possa sair das folhas do papel e passar à realidade.

Uma limitação do modelo de cooperação aqui proposto é que ele pressupõe justamente que fisco e contribuintes estejam de acordo quanto a esta questão prévia essencial, para que seja possível a adoção de um modelo de cooperação voltado à prevenção de litígios. Mesmo a adoção de técnicas como a “negociação jiu-jitsu” anteriormente mencionada, só se torna possível caso já exista um ambiente de diálogo.

Poderia ser cogitada como solução para um eventual impasse neste ponto a edição de legislação que passe a exigir a instauração obrigatória deste modelo cooperativo ou a instituição de um procedimento de mediação obrigatório.

No entanto, ainda que a legislação atinente ao processo administrativo federal em nosso país passe a exigir a instauração obrigatória de um modelo cooperativo, isto, por si só, não assegura o seu sucesso, pois, a despeito de eventuais vantagens provenientes da maior estabilidade e previsibilidade que seria decorrente de um acordo, é possível que fisco ou contribuintes simplesmente recusem a negociação e prefiram arriscar o exame da matéria em uma via litigiosa, outorgando a um terceiro a função de adjudicação.

Muito embora seja possível fundamentar a presente proposta em uma interpretação conforme a Constituição dos arts. 100, parágrafo único, 146 e 171 do CTN, é recomendável a edição de lei complementar, de *lege ferenda*, a fim de inserir expressamente no Código Tributário Nacional esta espécie de procedimento, prevendo o cabimento de um acordo entre fisco e contribuintes quanto aos critérios que devem orientar a interpretação da legislação tributária, bem como os seus efeitos vinculantes e *erga omnes*.

Acrescenta-se ainda que as técnicas de mediação podem não ser aconselháveis em casos em que há grande desequilíbrio de poder entre as partes, quando se fazem necessárias as garantias processuais inerentes à jurisdição, embora haja quem defenda que caberia ao mediador, através das técnicas de mediação, suprir este desequilíbrio (PANTOJA, 2008, p. 208).

Além disso, em princípio, não é possível o afastamento da análise por parte do Poder Judiciário, ainda que o consenso seja alcançado em um ambiente de ampla participação e consensualidade conforme os requisitos elencados, tendo em vista o princípio constitucional do acesso à justiça e da inafastabilidade da jurisdição, previstos no art. 5.º, XXXV da Constituição.

A superação desta questão demandaria uma emenda constitucional, de modo a adotar em nosso sistema jurídico o instituto da coisa julgada administrativa, prevendo a obrigatoriedade do esgotamento desta instância cooperativa bem como a impossibilidade de revisão do teor do acordo obtido na esfera judicial. Nesta hipótese, se logrado um acordo entre fisco e contribuintes, a atuação do Judiciário ficaria limitada ao controle do procedimento, notadamente com relação a possíveis vícios de consentimento na celebração do acordo, como a prática de dolo ou coação, ou ainda em hipóteses de não observância dos requisitos procedimentais do diálogo, da consensualidade e da transparência.

Outra ideia é a adoção de um sistema intermediário, no qual o acordo poderia ser reapreciado pelo Supremo Tribunal Federal quando restasse comprovada ofensa a direito

fundamental ou violação direta à Constituição, com a possibilidade de esse órgão considerar que não se justifica sua intervenção.

Sem prejuízo das alterações de *lege ferenda* acima destacadas, pode-se considerar que um acordo entre fisco e contribuintes no que tange aos critérios de interpretação da legislação tributária será dotado de um elevado grau de legitimidade democrática.

Deste modo, ante o elevado grau de legitimidade democrática de um acordo como este, ainda que no ordenamento jurídico atual não seja possível uma vinculação do Poder Judiciário, se faz recomendável a adoção de uma postura de deferência por parte do Judiciário, no sentido de reconhecer e prestigiar a legitimidade de um entendimento firmado consensualmente, ao invés de substituí-lo a fim de impor o seu próprio critério de interpretação.

Assim, se o Judiciário brasileiro admite os diálogos institucionais com os demais Poderes, respeitando as medidas de correção legislativa da jurisprudência, conforme visto no capítulo segundo da presente dissertação, então, seguindo o mesmo raciocínio é salutar que também respeite os termos de um acordo entre fisco e contribuintes instituído por um procedimento cooperativo na interpretação da legislação tributária, ante o seu elevado grau de legitimidade.

Além disso, também há que se considerar que a interpretação da matéria tributária poderá perpassar por questões complexas de política fiscal e economia, sendo extremamente difícil o estabelecimento de quais sejam as consequências de adoção de um determinado critério de interpretação, de modo que é pertinente a adoção de uma “autorrestrrição estrutural em razão da capacidade epistêmica”, que consiste na deferência como modéstia judicial em favor do conhecimento mais privilegiado de outros poderes sobre as matérias em discussão (CAMPOS, 2014, p. 16).

Por outro lado, a recomendação de uma postura de deferência não impede a atuação típica do Poder Judiciário na realização da justiça do caso concreto, para apreciação de um caso em particular que por ventura não deva ser submetido aos critérios de interpretação firmados no modelo cooperativo, ante as suas peculiaridades concretas.

Caso não seja obtido um acordo entre fisco e contribuintes no que tange aos critérios de interpretação a serem adotados na hipótese colocada, sendo infrutíferas as negociações entre fisco e contribuintes ou o procedimento de mediação, acabarão surgindo litígios concretos, que, por sua vez, poderão ser solucionados através dos procedimentos já existentes para a sua solução, seja com a sua discussão no âmbito do Poder Judiciário, através dos meios processuais conhecidos, seja com a formação de um contencioso administrativo fiscal.

O Judiciário poderá ser demandado também na hipótese de descumprimento dos termos do acordo. Tal como na hipótese anterior, o descumprimento do acordo fatalmente promoverá a instauração de um litígio concreto, e assim caberá ao Judiciário adotar as medidas coercitivas adequadas para o seu cumprimento, mas tendo como ponto de partida a interpretação consensualmente construída.

Destaca-se ainda que, embora sejam observados os requisitos da transparência e da ampla participação, a presente proposta não tem o condão de afastar completamente o risco da corrupção. A corrupção pode se desenvolver em ambientes privados, assim como pode alcançar os Poderes da República, inclusive o Poder Judiciário, a despeito das prerrogativas e garantias funcionais e dos compromissos éticos assumidos por seus integrantes.

O modelo de cooperação aqui sustentado é compatível com a proposta de reforma do Poder Judiciário para a criação de uma “Justiça Tributária especial”, especializada em matéria tributária, conforme sugerido por Sérgio André Rocha (2015b, p. 431).

A rigor, são propostas complementares, de modo que, não sendo possível alcançar um acordo entre fisco e contribuintes tal qual o modelo aqui proposto, sobrevivendo a instauração de um efetivo litígio, a questão então seria submetida ao Judiciário.

Por sua vez, caso venha a se estabelecer uma estrutura judiciária especializada, tal como proposto por Sérgio André Rocha (2015b), esta também se beneficiará com a redução do volume de litígios a ela submetidos, podendo concentrar a sua atuação em casos envolvendo questões fáticas mais complexas ou que tratem de questões absolutamente excepcionais, e que – diferentemente das matérias que poderiam ser alvo de um acordo abrangente entre fisco e contribuintes, por tratarem de questões tributárias massificadas – exijam uma solução particular, dadas as peculiaridades envolvidas.

CONCLUSÃO

Na presente dissertação, foram analisadas, inicialmente, as dificuldades e os conflitos na interpretação da legislação tributária.

A interpretação da legislação em geral é marcada pelo fenômeno da indeterminação e da ambiguidade, inerentes à própria linguagem, a complexidade da legislação, suas sucessivas alterações, além da possibilidade de conflitos entre normas e das hipóteses de lacunas e de mutações normativas sem alteração expressa no texto legislativo, todos fenômenos comuns em uma realidade cada vez mais complexa e plural.

Como visto, todos estes fatores acabam por reduzir o nível de previsibilidade e de calculabilidade por ocasião da interpretação da lei por seus destinatários, suscitando dificuldades e divergências nesta atividade.

No âmbito do direito tributário, o problema da interpretação da legislação ainda ganha um colorido diferente, em razão da existência de regras de interpretação e integração preestabelecidas pelo Código Tributário Nacional, e também em razão do detalhamento na Constituição da distribuição das competências tributárias entre os entes federativos e das chamadas “limitações ao poder de tributar”, mas que nem sempre são refletidas na legislação e respeitadas pela administração tributária.

Diante do fenômeno da indeterminação e das diversas dificuldades e divergências interpretativas, percebe-se como resultado um excesso de litigiosidade e de judicialização acerca de questões tributárias, tendo em vista os problemas dos diversos instrumentos voltados à prevenção e à solução dos litígios entre fisco e contribuintes.

Foi visto que, seja na esfera da administração tributária, incluindo aí produção de atos normativos interpretativos, a elaboração de soluções de consulta, bem como o contencioso administrativo, seja na esfera judicial, não há um espaço adequado ao diálogo e à consensualidade entre fisco e contribuintes, problema que contribui para a manutenção de um excesso de litigiosidade e de judicialização.

Também foi analisada a proposta de transação tributária prevista no projeto de lei 5082/2009 e a mediação tributária prevista com a Lei 13.140/2015. No entanto, estes procedimentos, muito embora possam atender ao propósito de redução da litigiosidade e da judicialização, foram essencialmente concebidos para a solução de casos concretos em particular, sem a possibilidade de uma participação ampla da sociedade. Em razão disto, estes procedimentos não se mostram compatíveis com os princípios da legalidade e da isonomia

tributária, podendo dar azo à adoção de medidas privilegiadas e favorecimentos ilícitos de determinados contribuintes em detrimento de outros, violando ainda o princípio da livre concorrência, sem base legal e sem fundamento em parâmetros públicos.

Somado a isso, há um contexto de crise do Poder Judiciário, que não consegue resolver os litígios tributários a contento, causando mais complicações no que tange à interpretação da legislação tributária, em virtude dos seus limites epistemológicos e de suas capacidades institucionais, o que acaba por agravar o nível de segurança jurídica.

O excesso de litigiosidade e de judicialização no que tange a questões restritas à interpretação da legislação tributária pode ser percebido, dentre outros aspectos, pelo quantitativo de temas selecionados para exame em sede de repercussão geral, que correspondente a cerca de 32% do total de temas com repercussão geral reconhecida, ou ainda pelo impacto financeiro estimado em R\$ 250,3 bilhões relativamente aos riscos fiscais da União quanto à tema pendente de exame no rito da repercussão geral.

Tal estado de coisas se revela incompatível com a ideia de um Estado Democrático de Direito, razão pela qual a presente dissertação buscou desenvolver um modelo cooperativo de interpretação da legislação tributária, que possibilite a prevenção de conflitos entre fisco e contribuintes nestas questões.

Na presente dissertação, partiu-se da premissa de que é necessária a superação dos antigos paradigmas da imposição tributária, baseada em uma interpretação da legislação de modo unilateral por parte do fisco, resquício de um modelo autoritário, sob o manto da supremacia do interesse público. Não é aceitável a ideia segundo a qual a administração fiscal sempre deverá interpretar a legislação com o intuito de maximizar a arrecadação, em detrimento dos princípios constitucionais tributários e dos direitos fundamentais dos contribuintes, assim como não é razoável supor que os contribuintes sempre buscarão distorcer a interpretação ao ponto de transformá-la em uma situação de evasão fiscal ilícita.

Como o exposto, a utilização de um modelo cooperativo de interpretação da legislação tributária, mediante o diálogo e o consenso entre fisco e contribuintes, poderá propiciar um verdadeiro consentimento com a tributação, garantindo também uma tributação mais eficiente e simultaneamente a proteção da confiança dos contribuintes.

Deste modo, com um melhor acesso dos contribuintes à administração tributária, desenvolvendo-se um relacionamento mais transparente e participativo, torna-se viável a solução de eventuais divergências interpretativas no próprio âmbito administrativo e de maneira consensual, de modo a prevenir a instauração de um litígio judicial entre fisco e contribuintes.

O espaço de atuação da administração tributária poderá ser aberto para o reconhecimento do influxo de princípios e valores constitucionais no âmbito da interpretação das normas tributárias, indo além de uma interpretação literal-restritiva supostamente atrelada ao princípio da legalidade estrita e a uma supremacia do interesse público.

Por consequência, tais princípios e valores poderão ser agregados por ocasião da fixação de um critério jurídico uniforme para a interpretação da legislação tributária, de modo a prevenir a instauração de litígios propriamente dito, reduzindo o volume de demandas que potencialmente seriam levadas ao Judiciário.

Destacam-se como requisitos indispensáveis à consecução de um acordo entre fisco e contribuintes a abertura da administração tributária à participação e ao diálogo com a sociedade civil na prática de atos normativos secundários, a transparência dos atos praticados no contexto de um modelo cooperativo entre fisco e contribuintes, a necessidade de interpretação da legislação tributária à luz da Constituição e a observância dos princípios da legalidade, da isonomia e da eficiência.

Foram estudados ainda alguns modelos práticos como possíveis referências para o desenvolvimento de um modelo cooperativo para a interpretação da legislação tributária.

Neste ponto, por meio de um modelo cooperativo entre fisco e contribuintes, que seja orientado pela argumentação jurídica e pela teoria do discurso jurídico racional, cria-se um ambiente mais adequado à consideração dos diversos tipos e formas de argumentos, conferindo maior densidade e legitimidade ao resultado deste processo, na fixação dos critérios a serem adotados na interpretação da legislação. E, ao lado destas regras e formas de argumentação, para o alcance de um acordo sensato, que permita proporcionar benefícios mútuos para o fisco e os contribuintes, é pertinente também a adoção do método de negociação sem concessões e das técnicas de mediação.

Também foram abordados o procedimento amigável para solução de controvérsias no campo das convenções para evitar a dupla tributação, previsto no artigo 25 da convenção-modelo da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) e a proposta constante da ação 14 do Plano de Ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros (“BEPS”), que, apesar das diversas dificuldades e problemas verificados na sua implementação, ilustram um movimento firme pelo desenvolvimento de “mecanismos alternativos de solução de controvérsias”.

Por outro lado, foi visto que os modelos de autocomposição existentes nos Estados Unidos da América e o modelo de arbitragem tributária de Portugal, embora se revelem exitosos

de acordo com a avaliação feitas naqueles países, têm características distintas, que não poderiam ser aproveitadas amplamente em nosso país

A partir destes elementos destacados, foi apresentada uma proposta de um modelo cooperativo de interpretação da legislação tributária, voltado à prevenção de litígios entre fisco e contribuintes. Este modelo pode ter amparo em uma interpretação conjunta dos arts. 100, parágrafo único, 146 e 171 do CTN à luz da Constituição. Para tanto, o acordo poderá ser realizado mediante a participação e cooperação entre fisco e contribuintes, levando em consideração o disposto no art. 1º, parágrafo único, em conjunto com o art. 37, § 3º da Constituição, além dos princípios da moralidade, da boa-fé e da confiança legítima.

No que tange ao procedimento, sugere-se a conjugação da sistemática da Consulta Pública Externa, prevista na Portaria RFB 35/2015, com a transação preventiva prevista no anteprojeto originário relativo à proposta de transação tributária, acrescentando-se a observância dos requisitos procedimentais anteriormente destacados.

Ressalva-se que o modelo cooperativo aqui proposto esbarra em alguns limites, notadamente porque pressupõe ao menos a abertura das partes ao diálogo e o interesse na busca de um caminho consensual voltado à prevenção de litígios. Além disso, apesar de entender que é possível fundamentar a presente proposta em uma interpretação conforme a Constituição dos arts. 100, parágrafo único, 146 e 171 do CTN, é recomendável a edição de lei complementar, de *lege ferenda*, a fim de inserir expressamente no Código Tributário Nacional esta espécie de procedimento, prevendo o cabimento de um acordo entre fisco e contribuintes quanto aos critérios que devem orientar a interpretação da legislação tributária, bem como os seus efeitos vinculantes e *erga omnes*.

Adverte-se ainda que, em princípio, não é possível o afastamento da análise por parte do Poder Judiciário, ainda que o consenso seja alcançado em um ambiente de ampla participação e consensualidade conforme os requisitos elencados, tendo em vista o princípio constitucional do acesso à justiça e da inafastabilidade da jurisdição, previstos no art. 5º, XXXV, da Constituição. No entanto, a despeito disso, percebe-se que um acordo entre fisco e contribuintes no que tange aos critérios de interpretação da legislação tributária será dotado de um elevado grau de legitimidade democrática. Deste modo, ante o elevado grau de legitimidade democrática de um acordo como este, ainda que no ordenamento jurídico atual não seja possível uma vinculação do Poder Judiciário, se faz recomendável a adoção de uma postura de deferência por parte do Judiciário, no sentido de reconhecer e prestigiar a legitimidade de um entendimento firmado consensualmente, ao invés de substituí-lo a fim de impor o seu próprio critério de interpretação.

Conforme assinala Eurico De Santi (2012, p. 42), no lugar de disputarmos por conceitos metafísicos, universais ou abstratos, o debate há de ser pautado pela convergência dos interesses sobre os diretivos do País. Assim, se desloca a responsabilidade para os intérpretes, de modo a firmar que tipo de valores jurídicos devem orientar o ambiente de negócios do Brasil. Com isto, podemos sair da posição supostamente confortável de meros reveladores do direito, intérpretes dos sinais do passado, para a posição de protagonistas responsáveis pela criação e projeção do direito como autêntico instrumento de pacificação social.

Assim, uma proposta de diálogo e cooperação entre fisco e contribuintes torna-se especialmente interessante, pois, em um ambiente institucionalizado, que permita se estabelecer um acordo quanto aos critérios de interpretação da legislação tributária, é possível, via de consequência, conferir maior segurança e previsibilidade tanto para o fisco quanto para os contribuintes, melhorando o ambiente de negócios no país, além de contribuir positivamente para o estreitamento da relação, mediante a confiança mútua.

Além das hipóteses de controvérsias interpretativas acerca da legislação tributária exemplificadas no penúltimo capítulo presente trabalho, um campo fértil para a aplicação de modelos de cooperação e consensualidade é a regulamentação das normas tributárias que estabeleçam novas obrigações acessórias aos contribuintes ou responsáveis, pois em muitos casos é necessário ponderar se os custos de adequação imputados ao particular são proporcionais aos benefícios decorrentes. Tome-se como exemplo a obrigatoriedade de adoção dos procedimentos de escrituração digital, como o SPED fiscal, que passaram a exigir dos contribuintes significativos investimentos em sistemas de informática para atender às demandas do fisco. Percebe-se que também neste cenário se mostra necessária a participação dos contribuintes, sob pena de um esvaziamento da própria atividade econômica, com a produção de um efeito de desestímulo ao cumprimento voluntário das obrigações tributárias, em decorrência da elevação dos custos de conformidade.

Um acordo acerca da interpretação de normas instituidoras de obrigações acessórias ainda teria como resultado uma significativa redução dos custos de conformidade tributária, caso se verifique que as obrigações acessórias impostas são excessivas e extremamente complexas, que, em alguns casos, poderiam até mesmo inviabilizar a continuidade da própria atividade produtiva ou eventualmente acabam por estimular a informalidade.

Por fim, caso a proposta aqui elaborada se mostre exitosa, a ideia poderia ser desenvolvida e adequada às demais esferas federativas, permitindo a adoção de um ambiente consensual que viabilize uma interpretação mais uniforme da legislação tributária, inclusive para revolver divergências entre os próprios entes federativos, como nos casos de operações

mistas e de guerra fiscal, que muitas vezes acabam por gerar uma dupla tributação sobre o contribuinte.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ADAMS, Luís Inácio Lucena. “Governo quer negociar tributos fora do Judiciário”. Entrevista concedida ao Canal JOTA.INFO, publicada em 07/03/2015. Disponível em <<http://jota.info/>>. Acesso em 09/03/2015.

_____; MARTINS FILHO, Luiz Dias. “A transação no Código Tributário Nacional (CTN) e as novas propostas normativas de lei autorizadora”. In SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. GUIMARÃES, Vasco Branco. (org.) *Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Fórum, 2008, pp. 89-110.

ADVOCACIA GERAL DA UNIÃO. Portaria AGU n.º 40, de 10 de fevereiro de 2015. Disponível em <www.agu.gov.br/page/download/index/id/26673205>. Acesso em 18/01/2016.

ALEXY, Robert. *Teoria da argumentação jurídica: a teoria do discurso racional como teoria da fundamentação jurídica*, Ed. 3, Rio de Janeiro: Forense, 2013.

_____. *Teoria discursiva do direito*. (org. e trad. Alexandre Travessoni Gomes Trivisonno). Rio de Janeiro: Forense Universitário, 2014.

ALMEIDA, Diogo Assumpção Rezende de. “Da mediação prévia”. In. PINHO, Humberto Dalla Bernardina de (coord.). *Teoria Geral da Mediação à luz do projeto de lei e do direito comparado*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

ALTAMIRANO, Alejandro. “Legalidad y Discrecionalidad”. In: TÔRRES, Heleno Taveira. *Tratado de Direito Constitucional Tributário – Estudos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 149-175.

ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011.

_____. “Função da Ciência do Direito Tributário: do Formalismo Epistemológico ao Estruturalismo Argumentativo”. In *Revista Direito Tributário Atual*, nº 29, São Paulo: Dialética, 2013, pp. 181-204.

BARROSO, Luís Roberto. *A Reconstrução Democrática do Direito Público no Brasil*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

_____. “Judicialização, Ativismo Judicial e Legitimidade Democrática”. In *Revista (Syn)Thesis* v. 5, Rio de Janeiro, 2012, p. 23-32. Disponível em <<http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/synthesis/article/view/7433>>. Acesso em 18/02/2015.

BARROSO, Luís Roberto. “Retrospectiva 2014: Ano trouxe mudanças e amadurecimento do Supremo Tribunal Federal”. In *Revista Consultor Jurídico*, 31/12/2014, Disponível em <<http://www.conjur.com.br/2014-dez-31/roberto-barroso-ano-sinaliza-mudancas-supremo-tribunal-federal>>. Acesso em 18/02/2015.

_____. *A verdade não tem dono: a ascensão do Judiciário e a indeterminação do Direito no mundo contemporâneo*. Artigo publicado no canal JOTA, em 22/09/2014. Disponível em <<http://jota.info/academia/academia1-a-verdade-nao-tem-dono-a-ascensao-do-judiciario-e-a-indeterminacao-do-direito-no-mundo>>. Acesso em 14/10/2014.

BELO, Luís; LOUREIRO, Carlos; SILVA, Pedro. “O novo regime da arbitragem em matéria tributária”. In ALMEIDA, Daniel Freire e; GOMES, Fabio Luiz; CATARINO, João Ricardo (orgs). *Garantia dos contribuintes no sistema tributário – homenagem a Diogo Leite de Campos*. São Paulo: Saraiva, 2013, pp. 319-369.

BOBBIO, Norberto. *O futuro da democracia: uma defesa das regras do jogo*. Ed. 6, trad. Marco Aurélio Nogueira. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1997.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil Disponível em <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em 10/12/2015.

_____. Constituição (1988). Emenda Constitucional 19/1998. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em 10/12/2015.

_____. Constituição (1988). Emenda Constitucional 29/2000. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em 10/12/2015.

_____. Constituição (1988). Emenda Constitucional 32/2001. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em 10/12/2015.

_____. Constituição (1988). Emenda Constitucional 33/2001. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em 10/12/2015.

_____. Constituição (1988). Emenda Constitucional 39/2002. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em 10/12/2015.

_____. Constituição (1988). Emenda Constitucional 42/2003. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em 10/12/2015.

_____. Constituição (1988). Emenda Constitucional 45/2004. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em 10/12/2015.

_____. Código Tributário Nacional (Lei 5.172/66). Disponível em <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em 10/12/2015.

_____. Código de Processo Civil de 2015 (Lei 13.105/2015). Disponível em <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em 10/12/2015.

BRASIL. Código de Processo Civil de 1973 (Lei 5.869/73). Disponível em <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em 10/12/2015.

_____. Código Civil de 2002 (Lei 10.406/2002). Disponível em <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em 10/12/2015.

_____. Código de Defesa do Consumidor (Lei 8.078/90). Disponível em <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em 10/12/2015.

_____. Lei da Ação Civil Pública (Lei 7.347/85). Disponível em <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em 10/12/2015.

_____. Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (Decreto-lei 4.657/42). Disponível em <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em 10/12/2015.

_____. Lei de Mediação (Lei 13.140/2015). Disponível em <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em 10/12/2015.

_____. Lei de Execução Fiscal (Lei 6.830/80). Disponível em <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em 10/12/2015.

_____. Lei de Acesso à Informação (Lei 12.527/2011). Disponível em <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em 10/12/2015.

_____. Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2015. Anexo V – Riscos Fiscais (Lei Federal 13.080/2015). Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/Anexo/LEI13080-15ANEXO%20I.pdf>. Acesso em 16/01/2016.

_____. Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2016. Anexo V – Riscos Fiscais (Lei Federal 13.424/2015). Disponível em <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/Anexo/ANL13242-15-V.pdf>. Acesso em 16/01/2016.

_____. Lei Complementar 95/98. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em 10/12/2015.

_____. Lei Complementar 70/91. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em 10/12/2015.

_____. Lei Complementar 131/2009. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em 10/12/2015.

_____. Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar 101/2000). Disponível em <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em 10/12/2015.

_____. Lei 13.199/2015. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em 21/01/2016.

_____. Lei 11.418/2006. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em 10/12/2015.

- BRASIL. Lei 11.672/2008. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em 10/12/2015.
- _____. Lei 11.941/2009. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em 10/12/2015.
- _____. Lei 12.865/2013. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em 10/12/2015.
- _____. Lei 12.846/2013. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em 10/12/2015.
- _____. Lei 12.844/2013. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em 10/12/2015.
- _____. Lei 12.966/2014. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em 10/12/2015.
- _____. Lei 13.043/2014. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em 10/12/2015.
- _____. Lei 12.973/2014. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em 10/12/2015.
- _____. Lei 13.202/2015. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em 16/01/2016.
- _____. Lei 13.129/2015. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em 16/01/2016.
- _____. Lei 10.522/2002. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em 10/12/2015.
- _____. Lei 10.637/2002. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em 10/12/2015.
- _____. Lei 10.833/2003. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em 10/12/2015.
- _____. Lei 9.868/99. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em 10/12/2015.
- _____. Lei 9.481/97. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em 10/12/2015.
- _____. Lei 9.430/96. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em 10/12/2015.
- _____. Lei 9.307/96. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em 10/12/2015.
- _____. Medida Provisória 449/2008. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em 10/12/2015.
- _____. Medida Provisória 627/2013. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em 10/12/2015.

BRASIL. Medida Provisória 685/2015. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em 10/12/2015.

_____. Decreto 2.346/97. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em 10/12/2015.

_____. Decreto 3.000/1999. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em 10/12/2015.

_____. Decreto 6.759/2009. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em 10/12/2015.

_____. Decreto 7.392/2010. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em 10/12/2015.

_____. Decreto 7.567/2011. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em 10/12/2015.

_____. Decreto 8.243/2014. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em 10/12/2015.

_____. Decreto 8.420/2015. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em 20/01/2016.

_____. Decreto 70.235/72. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em 10/12/2015.

_____. Acordos para evitar a dupla tributação. Disponíveis em <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao-1/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao>>. Acesso em 17/11/2015.

BUCHI, Mark. ELY, Bruce. WEINTRAUB, Stewart; YOUNG, Steve. “An MTC Mediation Success”. In. *Aba Section of taxation NewsQuarterly*. Vol. 27 n.º 4, 2008, pp. 12-13. Disponível em <<http://www.schnader.com/files/Publication/a9aeac9-4e89-442e-8511-034b36ef3a60/Preview/PublicationAttachment/22e5c43c-5057-4ba5-b09a-11c0b49f713a/article.PDF>>. Acesso em 01/11/2015.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. Projeto de lei nº 5.082/09 (Projeto da Lei Geral de Transação Tributária). Disponível em <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=2219F05809C2E5C0D73C996496C5671A.proposicoesWeb1?codteor=648733&filename=Tramitacao-PL+5082/2009>. Acesso em 16/01/2016.

_____. Projeto de Lei 2412/2007 (Dispõe sobre a execução administrativa da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios, de suas respectivas autarquias e fundações públicas, e dá outras providências). Disponível em <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=376419&ord=1>>. Acesso em 16/01/2016.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. Projeto de Lei 5080/2009 (Dispõe sobre a cobrança da dívida ativa da Fazenda Pública e dá outras providências). Disponível em <<http://www2.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=431260>>.

Acesso em 18/01/2016.

_____. Projeto de Lei 2.557/2011 (Institui o Código de Defesa do Contribuinte brasileiro). Disponível em <<http://www2.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=524272>>. Acesso em 20/01/2016.

CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. “Interpretação do Sistema Constitucional Tributário”. In *Estado fiscal e tributação*. Org. Queiroz, Luís Cesar Souza de, ABRAHAM, Marcus, CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2015, pp. 87-126.

_____. *Dimensões da autorrestrrição judicial*. Artigo corresponde à adaptação de partes dos Capítulos 1 e 3 da Dissertação de Mestrado do autor, de título “Dimensões do Ativismo Judicial do Supremo Tribunal Federal”, trabalho publicado pela Editora Forense, em 2014. Disponível em <https://www.academia.edu/14860878/DIMENS%C3%95ES_DA_AUTORRESTRI%C3%87%C3%83O_JUDICIAL>. Acesso em 13/12/2015.

CAMPOS, Diogo Leite de. “As garantias constitucionais dos contribuintes”. In CATARINO, João Ricardo; GUIMARÃES, Vasco Branco. (coord.) *Lições de fiscalidade: Volume I - o sistema tributário português*. Ed. 2. Coimbra: Almedina, 2013.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Transcrição de palestra feita em cerimônia de comemoração do XX Aniversário do Tribunal Constitucional, em 28 de Novembro de 2003, no Auditório do Edifício da Caixa Geral de Depósitos – Culturgest. Disponível em <<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/textos030102.html?impressao=1#>>. Acesso em 31/07/2015.

CAPPELLETTI, Mauro. GARTH, Bryant. *Acesso à justiça*. Porto Alegre: Safe, 1988.

_____. “Os métodos alternativos de solução de conflitos no quadro do movimento universal de acesso à justiça”. In *Revista de Processo*, vol. 74/1994, Abr - Jun/1994, pp. 82-97.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. Ed. 5. São Paulo: Noeses, 2013.

_____. *Curso de direito tributário*. Ed. 18. São Paulo: Saraiva, 2007.

CATARINO, João Ricardo; FILIPPO, Luciano Gomes. “A Transação sobre Questões de Fato e sobre a Interpretação das Normas Fiscais: Novas Perspectivas para Resolução de Litígios”. In HORVATH, Estevão; CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury (orgs.). *Direito*

Financeiro, Econômico e Tributário – Homenagem a Regis Fernandes de Oliveira. São Paulo: Quartier Latin, 2014, v. 1, p. 399-422.

_____. “Consentimento e garantias dos contribuintes: da crise à necessidade de reafirmação”. In ALMEIDA, Daniel Freire e; GOMES, Fabio Luiz; CATARINO, João Ricardo (orgs). *Garantia dos contribuintes no sistema tributário – homenagem a Diogo Leite de Campos*. São Paulo: Saraiva, 2013.

_____. “Problemas e perspectivas de mudança nos sistemas tributários contemporâneos”. In *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. Vol. 91/2010, mar-abr/2010, pp. 337-364.

CITTADINO, Gisele. *Pluralismo, direito e justiça distributiva: elementos de filosofia constitucional contemporânea*. Ed. 2, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2000.

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS (CARF). Relatório do estoque de processos por faixa de valores. Disponível em <<https://idg.carf.fazenda.gov.br/dados-abertos/relatorios-gerenciais/estoque-processos-por-faixa-de-valores.pdf>>. Acesso em 06/01/2016.

_____. Regimento Interno (Portaria MF n.º 343/2015). Disponível em <<http://idg.carf.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/regimento-interno/regimento-interno-do-carf-portaria-mf-343-09062015.pdf>>. Acesso em 16/01/2016.

_____. Acórdão 201-79.759. Disponível em <<https://idg.carf.fazenda.gov.br>>. Acesso em 11/02/2016.

_____. Acórdão 203-12.473. Disponível em <<https://idg.carf.fazenda.gov.br>>. Acesso em 11/02/2016.

_____. Acórdão 3102-01.143. Disponível em <<https://idg.carf.fazenda.gov.br>>. Acesso em 11/02/2016.

_____. Acórdão 9303-01.740. Disponível em <<https://idg.carf.fazenda.gov.br>>. Acesso em 11/02/2016.

_____. Acórdão 9303-003.193. Disponível em <<https://idg.carf.fazenda.gov.br>>. Acesso em 11/02/2016.

_____. Acórdão 3401-002.860. Disponível em <<https://idg.carf.fazenda.gov.br>>. Acesso em 11/02/2016.

_____. Acórdão 3401-002.857. Disponível em <<https://idg.carf.fazenda.gov.br>>. Acesso em 11/02/2016.

_____. Acórdão 3202-001.593. Disponível em <<https://idg.carf.fazenda.gov.br>>. Acesso em 11/02/2016.

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS (CARF). Acórdão 3401-002.890. Disponível em <<https://idg.carf.fazenda.gov.br>>. Acesso em 11/02/2016.

_____. Acórdão 3403-003.551. Disponível em <<https://idg.carf.fazenda.gov.br>>. Acesso em 11/02/2016.

_____. Acórdão 3402-002.835. Disponível em <<https://idg.carf.fazenda.gov.br>>. Acesso em 11/02/2016.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA (CNJ). Metas Nacionais do Poder Judiciário. Disponível em <<http://www.cnj.jus.br/gestao-e-planejamento/metas>>. Acesso em 27/07/2015.

_____. Relatório “Justiça em Números 2015” (ano-base 2014). Disponível em <<http://www.cnj.jus.br/programas-e-acoes/pj-justica-em-numeros>>. Acesso em 25/11/2015.

_____. Relatório “A execução fiscal no Brasil o impacto no Judiciário”. Brasília, julho de 2011. Disponível em <http://www.cnj.jus.br/images/pesquisas-judiciarias/Publicacoes/pesq_sintese_exec_fiscal_dpj.pdf>. Acesso em 20/01/2016.

_____. *Manual de Mediação Judicial*. AZEVEDO, André Gomma de (Org.). Ed. 5. Brasília: CNJ, 2015. Disponível em <<http://www.cnj.jus.br/files/conteudo/destaques/arquivo/2015/06/c276d2f56a76b701ca94df1ae0693f5b.pdf>>. Acesso em 20/01/2016.

_____. Notícia “Modernizado, sistema Justiça Aberta passará a integrar o Justiça em Números”, de 26/08/2015 - 20h17. Disponível em <<http://www.cnj.jus.br/noticias/cnj/80292-modernizado-sistema-justica-aberta-passar-a-integrar-o-justica-em-numeros>>. Acesso em 12/02/2016.

CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA (CONFAZ). Convênio ICMS 130/2007. Disponível em <<https://www.confaz.fazenda.gov.br>>. Acesso em 20/01/2016.

CONSULTOR JURÍDICO. “Justiça rápida: STJ investe em mutirões para agilizar julgamentos”. Matéria publicada em 20 de dezembro de 2009. Disponível em <<http://www.conjur.com.br/2009-dez-20/stj-investe-mutiroes-agilizar-julgamentos-2009>>.

Acesso em 18/01/2016.

CORREGEDORIA NACIONAL DE JUSTIÇA. Programa Nacional de Governança Diferenciada das Execuções Fiscais. Disponível em <<http://www.cnj.jus.br/corregedoriaacnj/governanca-diferenciada-das-execucoes-fiscais>>. Acesso em 31/10/2015.

COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e Justiça Tributária – Exequibilidade da Lei Tributária e Direitos do Contribuinte*. São Paulo: Malheiros, 2007.

DERZI, Misabel Abreu Machado. “Praticabilidade, a Substituição Tributária e o Direito Fundamental à Justiça Individual”. In FISCHER, Octavio Campos. *Tributos e Direitos Fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 261-277.

DERZI, Misabel Abreu Machado. “Legalidade material, modo de pensar “tipificante” e praticidade no direito tributário”. In *Justiça Tributária*. São Paulo: Max Limonad, 1998, pp. 627-650.

_____. *Direito tributário, direito penal e tipo*. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1988.

DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos à sério*. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

_____. *Justiça para ouriços*. Coimbra, Almedina: 2011.

ECO, Umberto. *Interpretação e superinterpretação*. Ed. 2. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

ECONOMIAS. Portal de informação sobre temas econômicos de Portugal e do Mundo. *Significado de Troika*. Disponível em <<http://www.economias.pt/significado-de-troika/>> Acesso em 06/12/2015.

ESTADO DO RIO DE JANEIRO. Câmara de Resolução de Litígios de Saúde (CRLS). Disponível em <<http://www.rj.gov.br/web/pge/exibeconteudo?article-id=1886157>>. Acesso em 18/01/2016.

ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. *Bureau of Conciliation and Mediation Services* do Estado de Nova Iorque. Disponível em <https://www.tax.ny.gov/enforcement/bcms_protest.htm>. Acesso em 01/11/2015.

_____. *Internal Revenue Code*. (26 U.S. Code). Disponível em <<https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/subtitle-F/chapter-74>>. Acesso em 01/11/2015.

_____. *Internal Revenue Manual* (Manual do IRS). Disponível em <<https://www.irs.gov/irm>>. Acesso em 01/11/2015.

_____. *Multistate Tax Commission* (MTC). *The Alternative Dispute Resolution Program* (O programa alternativo de resolução de disputas). Disponível em <<http://www.mtc.gov/Resources/Alternative-Dispute-Resolution>>. Acesso em 01/11/2015.

_____. *Multistate Tax Commission* (MTC). *Member States* (Estados membros) Disponível em <<http://www.mtc.gov/The-Commission/Member-States>>. Acesso em 01/11/2015.

_____. *Sarbanes-Oxley Act - SOX* (Lei Sarbanes-Oxley de 2002). Disponível em <<https://www.sec.gov/about/laws/soa2002.pdf>>. Acesso em 20/01/2016.

FALCÃO, Francisco. Entrevista concedida ao Jornal O Globo por ocasião de sua posse no Presidente do Superior Tribunal de Justiça em 2014. Disponível em <<http://oglobo.globo.com/brasil/e-impossivel-uma-pessoa-julgar-20-mil-processos-diz-novo-presidente-do-stj-12678804>>. Acesso em 18/02/2015.

FENOLL, Jordi Nieva. “Mediação: uma “alternativa” razoável ao processo judicial?”. In *Revista Eletrônica de Direito Processual*, vol. 14, ano 8, n. 1, jul-dez/2014. Disponível em <<http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/redp/issue/view/936>>. Acesso em 08/12/2015.

- FILIPPO, Luciano Gomes. *Consentimento ao imposto e eficiência tributária*. Curitiba: Juruá, 2012.
- FISHER, Roger. URY, William. PATTON, Bruce. *Como chegar ao sim: como negociar acordos sem fazer concessões*. Ed. 3. rev. e atual. Trad. Ricardo Vasques Vieira. Rio de Janeiro: Solomon, 2014.
- GADAMER, Hans-Georg. *Verdade e método I: traços fundamentais de uma hermenêutica filosófica*. Petrópolis: Vozes, 2012.
- _____. *Verdade e método II: complementos e índice*. Petrópolis: Vozes, 2002.
- GASPARI, Elio. Coluna intitulada “O governo na defesa dos gatos gordos”, publicada em 25/02/2015, no jornal O Globo. Disponível em <<http://oglobo.globo.com/opinia/o-governo-na-defesa-dos-gatos-gordos-15429371#ixzz3Srbqra18>>. Acesso em 26/02/2015.
- GOLDSCHIMIDT, Fabio Brun. VELLOSO, Andrei Pitten. “Princípio da Eficiência em Matéria Tributária”. In MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Princípio da Eficiência em Matéria Tributária – Pesquisas Tributárias – Nova Série – 12*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 190-215.
- GOMES, Marcus Lívio. “A consulta tributária vinculante”. In QUEIROZ, Luís Cesar Souza de; GOMES, Marcus Lívio (orgs). *Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento*. Rio de Janeiro, LMJ Mundo Jurídico, 2014, pp. 57-96.
- _____. *A interpretação da legislação tributária: instrumentos para a unificação de critério administrativo em matéria tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.
- GRECO, Marco Aurélio. *Três papéis da legalidade tributária*. In Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário. Coord. RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sérgio André. São Paulo: Quartier Latin, 2008.
- _____. *Contribuições: uma figura ‘sui generis’*. São Paulo: Dialética, 2000.
- GRUPO BANCO MUNDIAL. *Relatório “Doing Business 2016”*. Disponível em <<http://portugues.doingbusiness.org/data/exploreconomies/brazil#paying-taxes>>. Acesso em 27/07/2015.
- GUIBOURG, Ricardo A., GHIGLIANI, Alejandro M. e GUARINONI, Ricardo V. *Introducción al conocimiento científico*. Buenos Aires: Editorial Universitária de Buenos Aires, 2004.
- GUIMARÃES, Vasco Branco. “As garantias dos particulares na relação jurídica tributária: uma revisão necessária”. In ALMEIDA, Daniel Freire e; GOMES, Fabio Luiz; CATARINO, João Ricardo (orgs). *Garantia dos contribuintes no sistema tributário – homenagem a Diogo Leite de Campos*. São Paulo: Saraiva, 2013.

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 Mário da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Fórum, 2008, pp. 137-166.

HABERMAS, Jürgen. *Teoría de la acción comunicativa I: racionalidad de la acción y racionalización social*. Madrid: Taurus, 1999.

HÄBERLE, Peter. *Hermenêutica Constitucional – A sociedade aberta dos intérpretes da Constituição: contribuição para a interpretação pluralista e “procedimental” da Constituição*. Tradução de Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2002.

HARADA, Kiyoshi. “Alteração do critério jurídico de interpretação”. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XII, n. 71, dez 2009. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=6998>. Acesso em 21/03/2015.

HART, Hebert L. A. *O conceito de direito*. Ed. 5. trad. A. Ribeiro Mendes. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2007.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO (IBPT). *Estudo sobre a quantidade de normas editadas no Brasil: 27 anos da Constituição Federal de 1988*. Coord. AMARAL, Gilberto Luiz do; AMARAL, Letícia Mary Fernandes do; OLENIKE, João Eloi. Outubro de 2015. Disponível em <<http://www.ibpt.com.br/img/uploads/novelty/estudo/2272/QuantidadeDeNormas201527AnosCF01102015.pdf>>. Acesso em 10/12/2015

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA (IPEA). *Relatório de pesquisa “Custo unitário do processo de execução fiscal na Justiça Federal”*. Brasília, 2011. Disponível em <http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/887/1/livro_custounitario.pdf>. Acesso em 20/01/2016.

JÚDICE, José Miguel; FERREIRA, Rogério M. Fernandes. “A arbitragem fiscal: defeitos e virtudes. Liber Amicorum Alberto Xavier” In. FERREIRA, Eduardo Paz; TORRES, Heleno Taveira; PALMA, Clotilde Celorico (orgs). *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier*. Vol. 1. Coimbra: Almedina, 2013. pp. 811-841.

KAUFMANN, Arthur. *Filosofia do direito*. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2004.

KLITGAARD, Robert. “Public-private collaboration and corruption”. In *Collective Action on Anti-Corruption*. Basel: Basel Institute on Governance, 2012. Disponível em <<http://cgu.edu/PDFFiles/Presidents%20Office/Collaboration%20and%20Corruption%202012.pdf>>. Acesso em 28/11/2015.

LOPES, Simone Anacleto. “Projeto de lei geral de transação em matéria tributária: análise das consequências políticas econômicas”. In *Tributação em Revista*. Ano 16. N.º 56, jan-jun/2010. Brasília: SINDIFISCO. Disponível em <https://www.sindifisconacional.org.br/index.php?option=com_content&view=article&id=8708:Tributa%C3%A7%C3%A3o-sp-1677891424&catid=81&Itemid=534>. Acesso em 16/01/2016.

MACCORMICK, Neil. *Argumentação jurídica e teoria do direito*. Trad. Waldéa Barcellos; revisão da tradução Marylene Pinto Michael. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. “Transação e arbitragem no âmbito tributário”. In. SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. GUIMARÃES, Vasco Branco. (org.) *Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Fórum, 2008, pp. 111-136.

MAGALHÃES, Marco Túlio Reis. “Olhar constitucional sobre a participação administrativa”. Artigo publicado na *Revista Consultor Jurídico*, de 09/11/2013. Coluna “Observatório Constitucional”, produzida pelos membros do Conselho Editorial do Observatório da Jurisdição Constitucional (OJC), do Instituto Brasileiro de Direito Público (IDP). Disponível em <<http://www.conjur.com.br/2013-nov-09/observatorio-constitucional-olhar-constitucional-participacao-administrativa>>. Acesso em 21/02/2015.

MICHELIN, Dolizete Fátima. “O anteprojeto da Lei Geral de Transação em Matéria Tributária e os princípios constitucionais da legalidade, isonomia e moralidade pública”. In. SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. GUIMARÃES, Vasco Branco. (org.) *Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Fórum, 2008, pp. 331-364.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro, 1954. Disponível em <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/511517>>. Acesso em 24/10/2015.

_____. *Exposição de Motivos Interministerial nº 00204/2008 – MF* (mensagem de encaminhamento do anteprojeto de lei de transação tributária, que deu origem ao PL 5082/2009). Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/projetos/EXPMOTIV/EMI/2008/204%20-%20MF%20AGU.htm>. Acesso em 16/01/2016.

_____. Anteprojeto de lei de transação tributária, apresentado em 15/03/2007. Disponível em <<http://www.fazenda.gov.br/noticias/2007/r150307d-anteprojeto-de-lei.pdf/view>>. Acesso em 16/01/2016.

MINISTÉRIO DA JUSTIÇA. *Manual de Negociação e Mediação para membros do Ministério Público*. Brasília, novembro/2014. Disponível em <<http://www.cnmp.gov.br/>>

portal/images/MANUAL_DE_NEGOCIACAO_E_MEDIACAO_PARA_MEMBROS_DO_MP_ISBN_2_1.pdf>. Acesso em 16/12/2015.

NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. (reimpressão) Coimbra: Almedina, 2009.

_____. “Reflexão sobre a introdução da arbitragem tributária”. In *Revista da PGFN*, vol. 1, n. 1, jan-jun/2011. Brasília: PGFN, 2011, pp. 19-43. Disponível em <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/revista-pgfn/ano-i-numero-i/revista.pdf>>. Acesso em 08/12/2015.

OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. *Direito tributário e diálogo constitucional*. Niterói: Impetus, 2013.

ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL. Seccional do Rio de Janeiro (OAB/RJ). Comissão de Mediação de Conflitos. *Cartilha “O que é mediação?”*. Disponível em <http://www.oabRJ.org.br/arquivos/files/-Comissao/cartilha_mediacao.pdf>. Acesso em 16/12/2015.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS PARA A EDUCAÇÃO, A CIÊNCIA E A CULTURA (UNESCO). *Declaração de princípios sobre a tolerância*. Tradução pela Universidade de São Paulo, no marco das atividades preparatórias do Seminário Internacional “Ciência, Cientistas e a Tolerância”. São Paulo, junho de 1997. Disponível em <<http://unesdoc.unesco.org/images/0013/001315/131524porb.pdf>>. Acesso em 10/01/2016.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). *Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros*. Paris: OECD Publishing, 2014. Disponível em <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264207790-pt>>. Acesso em 16/12/2015.

_____. *Public Discussion Draft - BEPS Action 14: make dispute resolution mechanisms more effective*. 18/12/2014 – 16/01/2015. Disponível em <<http://www.oecd.org/ctp/dispute/discussion-draft-action-14-make-dispute-resolution-mechanisms-more-effective.pdf>>. Acesso em 16/12/2015.

_____. *Model convention with respect to taxes on income and on capital* (Convenção-modelo para evitar a dupla tributação). OCDE, 2014. Disponível em <<http://www.oecd.org/ctp/treaties/2014-model-tax-convention-articles.pdf>>. Acesso em 17/11/2015.

_____. *Improving the resolution of tax treaty disputes*. Relatório. OCDE, fev-2007. Disponível em <<http://www.oecd.org/ctp/dispute/38055311.pdf>>. Acesso em 17/11/2015.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). *Mutual Agreement Procedure Statistics 2006-2014*. (Estatísticas sobre os

procedimentos amigáveis de soluções de controvérsias). Disponível em <<http://www.oecd.org/ctp/dispute/map-statistics-2006-2014.htm>>. Acesso em 22/11/2015.

PAES, Nelson Leitão. “Os efeitos dos parcelamentos sobre a arrecadação tributária”. In. *Estudos Econômicos*. vol. 44, n.2, São Paulo, 2014, pp. 323-350. Disponível em <http://dx.doi.org/10.1590/S0101-41612014000200004>. Acesso em 23/11/2015.

PANTOJA, Fernanda Medina. “Da mediação incidental”. In. PINHO, Humberto Dalla Bernardina (coord.). *Teoria Geral da Mediação à luz do projeto de lei e do direito comparado*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

PASIN, João Bosco Coelho. “Princípio da Eficiência em Matéria Tributária”. In MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Princípio da Eficiência em Matéria Tributária – Pesquisas Tributárias – Nova Série*, nº 12, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 178-189.

PINHO, Humberto Dalla Bernardina de. “O histórico da lei de mediação brasileira: do projeto de lei 94 à Lei 13.140/2015”. In. *Revista de Arbitragem e Mediação*, vol. 46/2015, Jul-Ago/2015, pp. 123 – 139.

_____; DURÇO, Karol Araújo. “A mediação e a solução dos conflitos no Estado Democrático de Direito – o “Juiz Hermes” e a nova dimensão da função jurisdicional”. In *Revista Quaestio Iuris*, vol. 4, nº 01. 2011, p.245-277. Disponível em <<http://dx.doi.org/10.12957/rqi.2011.10190>>. Acesso em 08/12/2015.

POLÍCIA FEDERAL. Notícia da deflagração da Operação Zelotes em 26/03/2015. Disponível em <<http://www.pf.gov.br/agencia/noticias/2015/03/pf-investiga-desvios-de-r-19-bilhoes-em-processos-no-carf>>. Acesso em 05/12/2015.

PORTUGAL. Constituição da República Portuguesa. Disponível em <<http://www.parlamento.pt/Legislacao/Paginas/ConstituicaoRepublicaPortuguesa.aspx>>. Acesso em 21/01/2016.

_____. Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (Decreto-Lei nº 10/2011). Disponível em <http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostraestrutura.php?tabela=leis&artigo_id=1414A0008&nid=1414&nversao=&tabela=leis&so_miolo=>>. Acesso em 21/01/2016.

_____. Orçamento do Estado para 2012 (Lei nº 64-B/2011). Disponível em <http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostraarticulado.php?nid=1595&tabela=leis>. Acesso em 21/01/2016.

_____. Portaria nº 112-A/2011 (Vincula vários serviços e organismos do Ministério das Finanças e da Administração Pública à jurisdição do Centro de Arbitragem Administrativa). Disponível em <http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostraarticulado.php?nid=1415&tabela=leis>. Acesso em 21/01/2016.

PORTUGAL. Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD). Newsletter n.º 1/2015. Disponível em <http://issuu.com/caad.arbitragem/docs/newsletter_caad_n1_2015?e=7377553/11811779>. Acesso em 05/12/2015.

PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL. Parecer PGFN/CDA/CRJ n.º 396/2013, aprovado pelo Ministro da Fazenda em 02/07/2013 (DOU n.º 128, de 05/07/2013). Disponível em <<http://dados.pgfn.fazenda.gov.br/dataset/pareceres>>. Acesso em 16/01/2016.

_____. Parecer PGFN/CAT n.º 776/2011. Disponível em <<http://dados.pgfn.fazenda.gov.br/dataset/pareceres>>. Acesso em 20/01/2016.

_____. Parecer PGFN/CAT n.º 2.363/2013. Disponível em <<http://dados.pgfn.fazenda.gov.br/dataset/pareceres>>. Acesso em 20/01/2016.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. “O julgamento da ADIN 2.588 e suas repercussões para o regime do imposto sobre a renda”. In *Revista Tributária das Américas*, vol. 9/2014, jan-jun/2014, p. 365 – 401.

_____. “A importância da Constituição para a identificação das espécies tributárias e produção das respectivas normas.”. In. FUX, Luiz; QUEIROZ, Luís; ABRAHAM, Marcus (org). *Tributação e justiça fiscal*. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2014, pp. 69-106.

_____. “Controle de constitucionalidade, mutação jurídica e coisa julgada tributária – reflexos sobre prescrição e decadência em matéria tributária.”. In. QUEIROZ, Luís Cesar Souza de; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital (org). *Tributação constitucional, justiça fiscal e segurança jurídica*. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2014, pp. 1-44.

_____. “Imposto sobre a renda, os princípios da irretroatividade e da anterioridade e a Súmula 584 do STF”. In: GOMES, Marcus Lívio Gomes; VELLOSO, Andrei Pitten. (org.). *Sistema Constitucional Tributário: dos fundamentos teóricos aos hard cases tributários: estudos em homenagem ao ministro Luiz Fux*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, v. 1, pp. 79-98.

_____. “Imposto sobre a renda: o conceito constitucional de renda e a recente visão do STF”. In QUEIROZ, Luís Cesar Souza de; GOMES, Marcus Lívio Gomes (org.). *Finanças Públicas, tributação e desenvolvimento*. Volume 9, da Coleção Direito UERJ 80 Anos. Rio de Janeiro: Bastos Freitas, 2015, pp. 231-262.

_____. Palestra realizada em 25/11/2015. In. CONGRESSO DE ÉTICA FISCAL. Procuradoria Regional da República da 2ª Região (PRR2). Rio de Janeiro, 2015.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A segurança jurídica do contribuinte (legalidade, não-surpresa e proteção à confiança legítima)*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

ROCHA, Sérgio André. “Mudanças legislativas e sua força persuasiva sobre o passado: os exemplos do ágio interno e do conceito de receita bruta”. In *Revista de Finanças Públicas*,

Tributação e Desenvolvimento, v. 3, n.3, 2015. Disponível em <<http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/15593/11802>>. Acesso em 09/12/2015.

ROCHA, Sérgio André. “Desafios Presentes e Futuros do Processo Administrativo Fiscal”. In *Grandes questões atuais de direito tributário*, 19 vol., São Paulo: Dialética, 2015, pp. 428-446.

_____. “Sobre o direito a um processo administrativo com duração razoável”. In. FUX, Luiz; QUEIROZ, Luís; ABRAHAM, Marcus (org). *Tributação e justiça fiscal*. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2014, pp. 117-130.

_____. *Interpretação dos Tratados contra a Bitributação da Renda*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Kafka: alienação e deformidades da legalidade, exercício do controle social rumo à cidadania fiscal*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

_____. “Direito Tributário em Rede: em Busca de um Sistema Mais Simples, Transparente e Democrático”. In. *Tributação em Revista*, ano 18, n.º 61, jan-mar/2012, pp. 41-42. Disponível em <http://www.sindifisconacional.org.br/index.php?option=com_content&view=article&id=17986:edicao-no-61&catid=81&Itemid=534>. Acesso em 06/08/2015.

_____. “Transação e arbitragem no direito tributário: paranoia ou mistificação?”. In. SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. GUIMARÃES, Vasco Branco. (org.) *Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Fórum, 2008, pp. 167-191.

SANTOS, Boaventura de Souza. “*Décima carta às esquerdas: Democracia ou Capitalismo?*” In. Revista Carta Maior. Coluna publicada em 26/11/2013. Disponível em <<http://carta-maior.com.br/?/Coluna/Decima-carta-as-esquerdas-Democracia-ou-Capitalismo-/29647>>. Acesso em 08/05/2015.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. “A transação e a arbitragem no direito constitucional-tributário brasileiro”. In. SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. GUIMARÃES, Vasco Branco. (org.) *Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Fórum, 2008, pp. 43-88.

SARMENTO, Daniel. “Interpretação constitucional, pré-compreensão e capacidades institucionais do intérprete”. In. SOUZA NETO, Cláudio Pereira. SARMENTO, Daniel. BINENBOJM, Gustavo (coords). *Vinte anos da Constituição Federal de 1988*. Rio de Janeiro, Lumen Juris, 2009, pp. 311-322.

SCHOUERI, Luís Eduardo. “Arbitragem no direito tributário internacional”. In. COSTA, Alcides Jorge; SCHOUERI, Luís Eduardo; BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. (coords.) *Revista Direito Tributário Atual*. São Paulo: Dialética, 2009, pp. 302-320.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL (SRFB). Portaria RFB 35/2015. Disponível em <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/consulta.action>>. Acesso em 10/12/2015.

_____. Portaria RFB 1.265/2015. Disponível em <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/consulta.action>>. Acesso em 10/12/2015.

_____. Instrução Normativa RFB 1.396/2013. Disponível em <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/consulta.action>>. Acesso em 10/12/2015.

_____. Instrução Normativa SRF 247/2002. Disponível em <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/consulta.action>>. Acesso em 10/12/2015.

_____. Instrução Normativa SRF 404/2004. Disponível em <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/consulta.action>>. Acesso em 10/12/2015.

_____. Orientações sobre o serviço “Extrato Malha Fiscal Pessoa Jurídica”. Disponível em <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/tributaria/declaracoes-e-demonstrativos/revisao-de-declaracao-malha/extrato-malha-fiscal-pessoa-juridica>>. Acesso em 15/12/2015.

_____. Relatório contendo dados estatísticos do contencioso de 1ª instância administrativa (DRJ). Disponível em <http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/tributaria/julgamento-administrativo/dados-estatisticos/arquivos-e-imagens/cocaj_dashboard.pdf>. Acesso em 06/01/2016.

_____. Ato Declaratório COSIT 1/2000. Disponível em <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/consulta.action>>. Acesso em 10/12/2015.

_____. Ato Declaratório Interpretativo 5/2014. Disponível em <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/consulta.action>>. Acesso em 10/12/2015.

_____. Ato Declaratório Interpretativo 6/2002. Disponível em <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/consulta.action>>. Acesso em 10/12/2015.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL (SRFB). Ato Declaratório Interpretativo 27/2004. Disponível em <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/consulta.action>>. Acesso em 10/12/2015.

_____. Ato Declaratório Interpretativo 4/2006. Disponível em <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/consulta.action>>. Acesso em 10/12/2015.

_____. Ato Declaratório Executivo 22/2010. Disponível em <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/consulta.action>>. Acesso em 10/12/2015.

_____. Nota Técnica COSIT 23/2013. Disponível em <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/consulta.action>>. Acesso em 10/12/2015.

SEN, Amartya. “Prefácio”. In. BARRAL, Welber (org.). *Direito e Desenvolvimento: análise da ordem jurídica brasileira sob a ótica do desenvolvimento*. São Paulo: Singular, 2005, pp. 13-30.

SENADO FEDERAL. Comissão Parlamentar de Inquérito destinada a investigar denúncias nos julgamentos realizados pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Relatório final. Disponível em <<http://legis.senado.leg.br/comissoes/comissao;jsessionid=673BE9EEB13C8FCDCFB8FACBB2126506?0&codcol=1921>>. Acesso em 05/12/2015.

_____. Proposta de Emenda à Constituição (PEC) 112/2015. Disponível em <<http://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/122738>>. Acesso em 18/01/2016.

_____. Proposta de Emenda à Constituição (PEC) 108/2015. Disponível em <<http://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/122592>>. Acesso em 20/01/2016.

_____. Projeto de Lei Complementar 222/2013. Disponível em <<http://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/113086>>. Acesso em 20/01/2016.

_____. Projeto de Lei do Senado 563/2015. Disponível em <<http://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/122848>>. Acesso em 20/01/2016.

_____. Projeto de Lei do Senado 537/2015. Disponível em <<http://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/122720>>. Acesso em 26/01/2016.

SINDICATO NACIONAL DOS AUDITORES-FISCAIS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL (SINDIFISCO). *Nota Técnica n.º 18: análise do projeto de lei n.º 5.082/2009 (lei geral de transação tributária)*. Brasília, junho de 2010. Disponível em <<http://www.sindifisco.nacional.org.br/images/estudos/nota/2010/NT18LGT1e2.pdf>>. Acesso em 06/08/2015.

SOUTELINHO, Susana. “A arbitragem tributária: uma realidade?”. In ALMEIDA, Daniel Freire e; GOMES, Fabio Luiz; CATARINO, João Ricardo (orgs). *Garantia dos contribuintes no sistema tributário – homenagem a Diogo Leite de Campos*. São Paulo: Saraiva, 2013, pp. 647-657.

SOUZA NETO, Cláudio Pereira de. “Deliberação pública, constitucionalismo e cooperação democrática”. In. BARROSO, Luís Roberto (org). *A reconstrução democrática do direito público no Brasil*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

SPENGLER, Fabiana Marion; MARCANTÔNIO, Roberta. “Considerações sobre a teoria da ação comunicativa de Habermas e a mediação como forma de promover a comunicação para o

tratamento de conflitos”. In. *Revista de Arbitragem e Mediação*, vol. 41/2014, Abr-Jun/2014, pp. 313–329.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Agravo Regimental no Recurso Especial 382.736. Disponível em <<http://www.stj.jus.br/portal/site/STJ>>. Acesso em 10/11/2015.

_____. Embargos de Divergência no Recurso Especial n.º 435835. Disponível em <<http://www.stj.jus.br/portal/site/STJ>>. Acesso em 10/11/2015.

_____. Recurso Especial 1.138.206. Disponível em <<http://www.stj.jus.br/portal/site/STJ>>. Acesso em 10/11/2015.

_____. Recurso Especial 75.006. Disponível em <<http://www.stj.jus.br/portal/site/STJ>>. Acesso em 10/11/2015.

_____. Recurso Especial 69.233. Disponível em <<http://www.stj.jus.br/portal/site/STJ>>. Acesso em 10/11/2015.

_____. Recurso Especial 329.444. Disponível em <<http://www.stj.jus.br/portal/site/STJ>>. Acesso em 10/11/2015.

_____. Recurso Especial 423.994. Disponível em <<http://www.stj.jus.br/portal/site/STJ>>. Acesso em 10/11/2015.

_____. Embargos de Divergência em Recurso Especial 43.502. Disponível em <<http://www.stj.jus.br/portal/site/STJ>>. Acesso em 10/11/2015.

_____. Recurso Especial 826.428. Disponível em <<http://www.stj.jus.br/portal/site/STJ>>. Acesso em 16/01/2016.

_____. Recurso Especial 1.221.170. Disponível em <<http://www.stj.jus.br/portal/site/STJ>>. Acesso em 16/01/2016.

_____. Agravo de Instrumento nos Embargos de Divergência em Recurso Especial 644.736. Disponível em <<http://www.stj.jus.br/portal/site/STJ>>. Acesso em 16/01/2016.

_____. Recurso Especial 220.469. Disponível em <<http://www.stj.jus.br/portal/site/STJ>>. Acesso em 16/01/2016.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial 209.903. Disponível em <<http://www.stj.jus.br/portal/site/STJ>>. Acesso em 16/01/2016.

_____. Embargos de Divergência em Recurso Especial 43.205. Disponível em <<http://www.stj.jus.br/portal/site/STJ>>. Acesso em 16/01/2016.

_____. Agravo Regimental no Recurso Especial 252.846. Disponível em <<http://www.stj.jus.br/portal/site/STJ>>. Acesso em 16/01/2016.

_____. Recurso Especial 1.002.932. Disponível em <<http://www.stj.jus.br/portal/site/STJ>>. Acesso em 16/01/2016.

_____. Recurso Especial 1.269.570. Disponível em <<http://www.stj.jus.br/portal/site/STJ>>. Acesso em 16/01/2016.

_____. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial 593.627. Disponível em <<http://www.stj.jus.br/portal/site/STJ>>. Acesso em 16/01/2016.

_____. Recurso Especial 1.330.737. Disponível em <<http://www.stj.jus.br/portal/site/STJ>>. Acesso em 16/01/2016.

_____. Recurso Especial 1.246.317. Disponível em <<http://www.stj.jus.br/portal/site/STJ>>. Acesso em 11/02/2016.

_____. Recurso Especial 1.499.822. Disponível em <<http://www.stj.jus.br/portal/site/STJ>>. Acesso em 11/02/2016.

_____. Recurso Especial 1.128.018. Disponível em <<http://www.stj.jus.br/portal/site/STJ>>. Acesso em 11/02/2016.

_____. Recurso Especial 1.235.979. Disponível em <<http://www.stj.jus.br/portal/site/STJ>>. Acesso em 11/02/2016.

_____. Agravo Regimental no Recurso Especial 1.442.378. Disponível em <<http://www.stj.jus.br/portal/site/STJ>>. Acesso em 11/02/2016.

_____. Agravo Regimental no Recurso Especial 1.515.478. Disponível em <<http://www.stj.jus.br/portal/site/STJ>>. Acesso em 11/02/2016.

_____. Agravo Regimental no Recurso Especial 1.484.729. Disponível em <<http://www.stj.jus.br/portal/site/STJ>>. Acesso em 11/02/2016.

_____. Agravo Regimental no Recurso Especial 1.230.441. Disponível em <<http://www.stj.jus.br/portal/site/STJ>>. Acesso em 11/02/2016.

_____. Agravo Regimental no Recurso Especial 1.244.507. Disponível em <<http://www.stj.jus.br/portal/site/STJ>>. Acesso em 11/02/2016.

_____. Agravo Regimental no Recurso Especial 1.395.442. Disponível em <<http://www.stj.jus.br/portal/site/STJ>>. Acesso em 11/02/2016.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Agravo Regimental no Recurso Especial 1.429.759. Disponível em <<http://www.stj.jus.br/portal/site/STJ>>. Acesso em 11/02/2016.

_____. Súmula 68. Disponível em <<http://www.stj.jus.br/portal/site/STJ>>. Acesso em 10/11/2015.

_____. Súmula 94. Disponível em <<http://www.stj.jus.br/portal/site/STJ>>. Acesso em 10/11/2015.

_____. Súmula 115. Disponível em <<http://www.stj.jus.br/portal/site/STJ>>. Acesso em 16/01/2016.

_____. Súmula 187. Disponível em <<http://www.stj.jus.br/portal/site/STJ>>. Acesso em 16/01/2016.

_____. Súmula 216. Disponível em <<http://www.stj.jus.br/portal/site/STJ>>. Acesso em 16/01/2016.

_____. Súmula 276. Disponível em <<http://www.stj.jus.br/portal/site/STJ>>. Acesso em 16/01/2016.

_____. Súmula 418. Disponível em <<http://www.stj.jus.br/portal/site/STJ>>. Acesso em 16/01/2016.

_____. Relatório dos processos e dos temas selecionados para exame no rito dos recursos repetitivos. Dados disponíveis em <<http://www.stj.jus.br/webstj/Processo/Repetitivo/relatorio2.asp>>. Acesso em 22/12/2015.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Mandado de Segurança 27931. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/>>. Acesso em 15/11/2015.

_____. Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 5127. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/>>. Acesso em 14/11/2015.

_____. Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 2588. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/>>. Acesso em 14/11/2015.

_____. Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC) 18. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/>>. Acesso em 16/01/2016.

_____. Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC) 1. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/>>. Acesso em 16/01/2016.

_____. Reclamação 10.793. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/>>. Acesso em 10/01/2016.

_____. Reclamação 11.427. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/>>. Acesso em 10/01/2016.

_____. Reclamação 11.408. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/>>. Acesso em 10/01/2016.

_____. Reclamação 4.335. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/>>. Acesso em 10/01/2016.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Extraordinário 673.707. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=222509&caixaBusca=N>>. Acesso em 30/07/2015.

_____. Recurso Extraordinário 574.706. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/>>. Acesso em 10/01/2016.

_____. Recurso Extraordinário 559.943. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/>>. Acesso em 10/01/2016.

_____. Recurso Extraordinário 559.882. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/>>. Acesso em 10/01/2016.

_____. Recurso Extraordinário 560.626. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/>>. Acesso em 10/01/2016.

_____. Recurso Extraordinário 556.664. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/>>. Acesso em 10/01/2016.

_____. Recurso Extraordinário 240.785. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/>>. Acesso em 10/01/2016.

_____. Recurso Extraordinário 377.457. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/>>. Acesso em 10/01/2016.

_____. Recurso Extraordinário 381.964. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/>>. Acesso em 10/01/2016.

_____. Recurso Extraordinário 566.621. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/>>. Acesso em 10/01/2016.

_____. Recurso Extraordinário 590.809. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/>>. Acesso em 10/01/2016.

_____. Súmula Vinculante 8. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/>>. Acesso em 10/01/2016.

_____. Súmula 70. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/>>. Acesso em 14/11/2015.

_____. Súmula 284. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/>>. Acesso em 14/11/2015.

_____. Súmula 323. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/>>. Acesso em 14/11/2015.

_____. Súmula 547. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/>>. Acesso em 14/11/2015.

_____. Súmula 584. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/>>. Acesso em 14/11/2015.

_____. Composição da Corte e currículos dos Ministros do Supremo Tribunal Federal. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/ministro/ministro.asp?periodo=stf&tipo=antiguidade>>. Acesso em 16/01/2016.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Tabela com a relação dos processos e temas submetidos ao exame da repercussão geral. Dados extraídos da tabela disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto>.

http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaRepercussaoGeral&pagina=listas_rg>. Acesso em 25/01/2016.

_____. Tabela com as estatísticas sobre o acervo de processos no Tribunal. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=estatistica&pagina=acervoatual>>. Acesso em 22/12/2015

STRECK, Lênio Luiz. *Verdade e Consenso – Constituição, Hermenêutica e Teorias Discursivas: da possibilidade à necessidade de respostas corretas em direito*. Ed. 3, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

_____. “Aplicar a “a letra da lei” é uma atividade positivista?”. In *Revista NEJ - Eletrônica*, Vol. 15, n. 1, pp. 158-173, jan-abr 2010. Disponível em <<http://www6.univali.br/seer/index.php/%20nej/article/viewFile/2308/1623>>. Acesso em 28/07/2015.

STRUCHINER, Noel. “O Aparente Paradoxo das Regras”, In *Revista Ethic@*, v. 8, n. 3, pp. 63-71, Florianópolis, Maio 2009. Disponível em <<https://periodicos.ufsc.br/index.php/ethic/article/view/1677-2954.2009v8n3p63>>. Acesso em 18/03/2015.

SUNSTEIN, Cass; VERMEULE, Adrian. “Interpretation and Institutions”. *U Chicago Law & Economics*, Olin Working Paper No. 156; U Chicago Public Law Research Paper nº 28. Julho/2002. Disponível em <http://chicagounbound.uchicago.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1279&context=law_and_economics>. Acesso em 10/10/2015.

TIPKE, Klaus. *Moral tributária do Estado e dos contribuintes*. Trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris: 2012.

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 - RFDT*, Belo Horizonte, ano 1, n. 2, mar-abr/2003. Disponível em: <<http://bid.editoraforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdiCntd=12926>>. Acesso em 13/01/2015.

TORRES, Ricardo Lobo. *O direito ao mínimo existencial*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

_____. “Transação, conciliação e processo tributário equitativo”. In. SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. GUIMARÃES, Vasco Branco. (org.) *Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Fórum, 2008, pp. 89-110.

_____. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*, 4. ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*, v. II – Valores e princípios constitucionais tributários, Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

UNGER, Mangabeira Roberto. “A constituição do experimentalismo democrático”. In *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 257, mai-ago/2011, p. 57-72. Disponível em <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/8584/7322>>. Acesso em 20/07/2015.

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL (UFRGS). Estudo “*Inter-relações entre o processo administrativo e o judicial (em matéria fiscal), a partir da identificação de contenciosos cuja solução deveria ser tentada previamente na esfera administrativa*”. Porto

Alegre, dez-2010/jan-2011. Disponível em <http://www.cnj.jus.br/images/pesquisas-judiciarias/Publicacoes/relat_pesquisa_ufrgs_edital1_2009.pdf>. Acesso em 20/01/2016.

VALOR ECONÔMICO. “Contribuinte e Receita não podem resolver conflitos por mediação”. Matéria publicada no jornal com circulação no dia 08/07/2015, caderno “Legislação e Tributos”, página E1.

_____. “Cadeira vazia causa adiamento de julgamentos no Supremo”. Matéria publicada em 09/02/2015, caderno “Legislação e Tributos”. Disponível em <<http://www.valor.com.br/legislacao/3899478/cadeira-vazia-causa-adiamento-de-julgamentos-no-supremo>>. Acesso em 16/01/2016.

VASCONCELOS, Carlos Eduardo de. *Mediação de conflitos e práticas restaurativas*. Ed. 4. rev. atual. e ampl. São Paulo: Método, 2015.

VELLOSO. Andrei Pitten. *Conceitos e competências tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005.