

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC-SP

Natalia De Nardi Dacomo

Direito tributário participativo:
transação e arbitragem administrativas da obrigação tributária

DOUTORADO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

SÃO PAULO

2008

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC-SP

Natalia De Nardi Dacomo

Direito tributário participativo:
transação e arbitragem administrativas da obrigação tributária

DOUTORADO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

Tese apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Doutor em Direito Tributário sob a orientação do Prof. Doutor José Artur Lima Gonçalves.

SÃO PAULO

2008

Banca Examinadora

Para minha filha Maria Eduarda, meu grande amor.

AGRADECIMENTOS

Agradeço

Ao meu orientador, Professor José Artur Lima Gonçalves, pelo apoio e pela confiança depositada em meu trabalho.

Ao Professor Paulo de Barros Carvalho, pela profundidade e fascínio com que nos ensina o Direito.

À Sandra Cristina Denardi Leitão, uma irmã para mim.

RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo propor alternativas de procedimentos para obter soluções rápidas e eficientes, fora do âmbito do Poder Judiciário, para os conflitos tributários, levando sempre em consideração os parâmetros estabelecidos pelo ordenamento jurídico vigente.

Firmamos nossa meta em razão da conjuntura atual de sobrecarga do Poder Judiciário, observando a possibilidade, no direito tributário brasileiro, de se estabelecerem formas definitivas de solução de conflito independentes do referido Poder.

Em vista do contexto democrático no qual estamos inseridos, é coerente que os mecanismos a serem utilizados para a solução das lides administrativas contem com a participação dos contribuintes. Assim, propusemos como hipótese a construção de um “Direito Participativo”, consubstanciado nas normas da transação e da arbitragem da obrigação tributária.

Este estudo buscou detectar algumas das necessidades humanas, na área jurídico-tributária, no atual mundo globalizado, e propor respostas para tais anseios com base no direito positivo.

Nossa linha metodológica é a dedutiva: partimos dos enunciados do direito positivo com o intuito de tornar patente a possibilidade de soluções transacionais em condições específicas, no âmbito do que denominamos de “Direito Tributário Participativo”.

Consideramos imprescindível ressaltar que este estudo tomou como fundamento a relação entre a Linguagem e o Direito. Isso porque acreditamos que qualquer área do conhecimento mantém um estreito vínculo com a linguagem, na medida em que conhecer algo é conhecer a linguagem que torna esse algo compreensível. Nesse sentido o saber científico é uma espécie de discurso. A adoção dessa premissa evidencia a linguagem como mediadora e constitutiva do conhecimento intersubjetivo válido. Desse modo, fez-se uma análise da linguagem do direito positivo à luz de certos conceitos da teoria semiótica.

Concluimos que há possibilidade, dentro do ordenamento jurídico vigente, da introdução, pelas pessoas políticas, de leis que determinem as circunstâncias, as condições, os limites, os órgãos e as competências, para a realização da transação e da arbitragem administrativas da obrigação tributária, por meio da solução transacional, que viabiliza o direito tributário participativo.

ABSTRACT

This work outlines some expeditious and effective solutions to settle tax disputes outside of the judiciary system, but always in accordance with the dictates of the existing legal framework.

In our work, we have taken into account not only the current difficulties faced by the Judiciary Branch and its massive backlog of services, but also the possibility of devising definitive mechanisms for resolution of tax disputes outside the Judiciary itself.

Given the democratic nature that permeates our institutions, it stands to reason that the taxpayers should play an active role in any given mechanism for settlement of tax administrative disputes. Accordingly, we suggest the creation of a so-called “Participative Law” based upon consensual rules for compromise and arbitration of tax obligations. This study seeks to identify certain human needs in the tax legal arena within a global environment, and to provide answers to any such needs in reliance on existing rules of positive law.

Our methodology follows a deductive reasoning: we depart from positive law precepts with a view to triggering possible compromises under specific conditions within the realm of the so-called “Participative Tax Law”.

It is important to stress that this study is based upon the relationship between Language and Law. This is because we strongly believe that any field of knowledge and language are intertwined in that knowing something implies knowing the language that allows it to be understood. Along these lines, scientific knowledge is a form of speech in itself. This assumption places language as an instrument that mediates and generates valid intersubjective knowledge and meaning. Accordingly, we shall analyze the language of positive law under the perspective of certain principles of semiotics.

We conclude that there is a possibility, within the existing legal framework, for political players to devise laws determining the circumstances, conditions, limits and competences for consensual administrative compromises and arbitration mechanisms that will eventually make it possible to bring Tax Participative Law into full bloom.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO

Da Apresentação do Tema	
Da Delimitação do Objeto de Estudo	
Do Objetivo	
Da Metodologia	
Da Seqüência da Exposição	

CAPÍTULO I - DO DIREITO E DA PÓS-MODERNIDADE

1. 1 Do Conceito de Direito	1
1.1.1 Do Direito Positivo Tributário	2
1.1.2 Da Ciência do Direito Tributário	3
1.2 Da Pós-Modernidade	4
1.2.1 Da Função da Ciência do Direito na Pós-Modernidade	6
1.3. Da Noção de Conflito	7
1.3.1 Das Formas de Solução de Conflitos	8
1.4 Das Fases do Direito Tributário	10
1.4.1 Da Fase Impositiva	10
1.4.2 Da Fase Legalista	12
1.4.3 Da Fase Participativa	13
1.5 Do Direito Positivo Tributário Brasileiro	14
1.6 Da Transação e da Arbitragem	15

CAPÍTULO II - DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

2.1 Do Conceito de Princípio	18
2. 2 Dos Princípios Constitucionais	22
2.2.1 Do Princípio da Universalidade da Jurisdição.....	22
2.2.2 Dos Princípios Constitucionais da Administração Pública	25
2.2.3 Do Princípio da Supremacia e Indisponibilidade do Interesse Público ..	26
2.2.3.1 Do Conceito de Interesse Público	30
2.2.3.2 Do Interesse Público Primário	33

2.2.3.3 Do Interesse Público Secundário	34
2.2.3.4 Do Interesse Público Secundário e do Direito Tributário Participativo	35
2.2.3.5 Do Interesse Público Primário e da Indisponibilidade de Bens e Direitos	36
2.2.3.6 Do Interesse Público Secundário e da Disponibilidade de Bens e Direitos	37
2.2.4 Do Princípio da Legalidade	38
2.2.5 Do Princípio da Eficiência	40
2.2.6 Do Princípio da Autotutela	43
2.2.7 Do Princípio da Impessoalidade.....	44
2.2.8 Do Princípio da Moralidade Administrativa	45
2.2.9 Do Princípio da Publicidade	48
2.2.10 Do Princípio da Motivação	49
2.2.11 Dos Princípios Constitucionais Tributários.....	49
2.2.12 Do Princípio da Estrita Legalidade	50
2.2.13 Do Princípio da Vinculabilidade da Tributação	51

CAPÍTULO III - DA OBRIGAÇÃO

3.1 Do Conceito	55
3.2 Da Obrigação Tributária	57
3.2.1 Do Conceito	57
3.2.1.1 Da Norma Individual e Concreta.....	62
3.2.1.2 Da Norma Geral e Concreta	63
3.2.2 Dos Elementos	64
3.2.3 Do Nascimento	65
3.2.4 Do Crédito Tributário	67
3.2.5 Do Lançamento	69
3.2.6 Das Formas de Extinção	71
3.2.7 Da Natureza da Obrigação Tributária como Bem Público	72
3.2.7.1 Do Bem Público	73
3.2.7.2 Do Direito Disponível	78
3.2.7.3 Da Obrigação Tributária como Direito Disponível	82

3.3 Da Jurisprudência	83
-----------------------------	----

CAPÍTULO IV - DA TRANSAÇÃO

4.1 Do Conceito e da Natureza Jurídica	89
4.2 Do Objeto	98
4.3 Da Capacidade	100
4.4 Das Modalidades.....	101
4.5 Das Formas.....	102
4.6 Dos Efeitos	103
4.7 Da Transação Penal	105
4.8 Da Transação da Obrigação Tributária	105
4.8.1 Do Conceito	106
4.8.2 Da Extinção do Credito Tributário: Consequência da Norma de Transação.....	112
4.8.3 Da Extinção do Litígio: Objetivo da Norma de Transação	113
4.8.4 Do Regime Jurídico	114
4.8.5 Da Norma Geral e Abstrata de Transação	117
4.8.6 Da Transação Penal Tributária	122
4.8.7 Do Objeto da Transação Tributária e da Discricionariedade no Processo de Positivação do Direito	124

CAPÍTULO V - DA ARBITRAGEM

5.1 Do Conceito e da Natureza Jurídica	128
5.2 Do Objeto	133
5.3 Da Capacidade	135
5.4 Das Modalidades.....	138
5.5 Das Formas	139
5.6 Dos Efeitos	139
5.7 Da Arbitragem no Direito Administrativo	141
5.8 Da Arbitragem da Obrigação Tributária	144
5.8.1 Da Arbitragem Tributária Administrativa	147

5.8.2 Da Norma Geral e Abstrata de Arbitragem	149
5.9 Da Comparação dos Institutos: Arbitragem x Transação	154

CAPÍTULO VI - DO DIREITO COMPARADO

6.1 Das Considerações Iniciais	156
6.2 França	157
6.2.1 Das Transações	157
6.2.2 Das Transações Tributárias	158
6.3 Itália	163
6.3.1 <i>Accertamento com adesione</i>	166
6.3.2 <i>Aquiescenza</i>	169
6.3.3 <i>Conciliazione Giudiziale</i>	170
6.3.4 <i>Planificazione Fiscale Concordata</i>	172
6.4 Espanha.....	174
6.4.1 <i>Actas con acuerdo</i>	175
6.4.2 <i>Actos de conformidad</i>	176
6.5 Estados Unidos	178
6.5.1 <i>Closing Agreement</i>	180
6.5.2 <i>Offer in Compromise</i>	181
6.5.3 <i>Alternative Dispute Resolution Procedures</i>	182

CONCLUSÃO	186
------------------------	-----

BIBLIOGRAFIA	190
---------------------------	-----

ANEXO A

Notificação: <i>Relata di Notifica</i>	201
Ato de Adesão: <i>Atto di Adesione</i>	203
Conciliação Judicial: <i>Conciliazione Giudiziale</i>	214

ANEXO B

Legislação Estrangeira: Normas sobre Transação 218

ANEXO C

Legislação Estrangeira: Normas sobre Arbitragem 252

INTRODUÇÃO

Da apresentação do tema

Inicialmente, devemos dizer que o tema a ser abordado no presente trabalho origina-se tanto da práxis como do interesse teórico. O primeiro aspecto relaciona-se à nossa atividade de operar com o Direito, mais precisamente, à função de Conselheira Julgadora que exercemos no Conselho Municipal de Tributos do Município de São Paulo. O segundo refere-se às nossas inquietações acadêmicas, que nos conduzem à literatura jurídico-tributária e à formulação de hipóteses sobre o assunto que detalharemos a seguir.

Antes disso, porém, ressalte-se e adiante-se que a atuação no Conselho e a curiosidade teórica levaram-nos a ponderar sobre a importância da participação da sociedade civil nos julgamentos das questões tributárias.

Não podemos deixar de mencionar, ainda, que houve uma mudança no enfoque da Administração Tributária: da fiscalização para a arrecadação. Em outras palavras, grande parte do esforço da Administração Tributária era dedicada ao combate à sonegação por meio de medidas repressivas; atualmente a ênfase recai na geração de mais recursos para conseguir atender aos anseios da sociedade. Observe-se, por exemplo, o advento dos planos de parcelamento incentivado — PPI e os REFIS —, elaborados como formas de obtenção imediata e menos dispendiosa de recursos para o Estado, uma vez que prescindem da solução judicial.

Assim, o tema do presente trabalho é a solução transacional, que compreende as normas de transação e arbitragem da obrigação tributária, como forma de viabilizar o direito tributário participativo.

Da delimitação do objeto de estudo

“O cindir é desde o início.”¹

A luz “que nos auxilia a ver o livro não é precisamente a que banha o livro — mas a que o banha e vem até nós, os fótonos que o metralham e metralham as nossas retinas. Se os

¹ MIRANDA, Pontes de. *O problema fundamental do conhecimento*. 2. ed. Rio de Janeiro: Editor Borsoi, 1972, p. 54.

fótones não viessem em linha reta (a *nossa* linha reta), não veríamos os objetos como os vemos, em ordem, *quase onde estão*. Ainda assim os nossos olhos tiveram de abstrair, de cortar o mundo, do só ver a luz que lhes serve, e é muito pouco. Somos cegos para o resto — para o imenso oceano de luz do Universo. Aliás, dá-se o mesmo com os nossos ouvidos, prisioneiros de dez oitavas na escala infinita dos sons.”²

Nesse sentido, necessitamos fazer um “recorte temático” do Direito para podermos conhecer, de modo mais aprofundado, alguns dos seus aspectos. Embora o Direito seja uma realidade una e complexa, para fins de estudo, transforma-se em diversos objetos.

O corte da realidade é uma decisão arbitrária que o cientista estabelece como uma proposição axiomática que não se prova nem se explica. Adverte-nos para isso o professor Lourival Vilanova: “Toda ciência, como categoria do conhecimento, é uma construção conceitual que se ergue sobre a base de pressupostos.”³

Em vista disso, delimitamos como objeto deste estudo a solução transacional consubstanciada nas normas da transação e da arbitragem administrativas da obrigação tributária, como forma de viabilizar o direito tributário participativo.

Destacamos que *transação*, em sentido amplo, significa solução transacional, que admite três subtipos: mediação, acordo (também chamado de *transação* em sentido estrito) e arbitragem; no presente trabalho, iremos estudar os dois últimos.

Chamou nossa atenção a possibilidade, no direito tributário brasileiro, de se estabelecerem formas de resolução definitiva de conflitos fora do âmbito do poder judiciário, e, mais do que isso, com a participação dos contribuintes nas soluções administrativas.

É importante destacar que, antes da constituição da obrigação tributária, no ordenamento positivo vigente, não é possível buscar composição com o contribuinte, pois a autoridade administrativa tem o dever de constituir o crédito tributário pelo lançamento.

Ainda assim, ressalte-se que a solução transacional está prevista no ordenamento positivo brasileiro, no Código Tributário Nacional, como uma das formas de extinção das obrigações tributárias.

² MIRANDA, Pontes de. *O problema fundamental do conhecimento*. 2. ed. Rio de Janeiro: Editor Borsoi, 1972, p. 53-54.

³ VILANOVA, Lourival. *Escritos Jurídicos e Filosóficos*. Sobre o Conceito de Direito. São Paulo: IBET, p. 24. v. 1.

Do objetivo

O objetivo deste estudo é propor alternativas de procedimentos para obter soluções rápidas e eficientes para os conflitos tributários, levando sempre em consideração os parâmetros estabelecidos pelo ordenamento jurídico vigente.

A fim de alcançar tal meta, far-se-á necessário, mais adiante, contextualizar o Direito em face das principais mudanças ocorridas no mundo.

Vivenciando ao mesmo tempo a condição de operadora do Direito e a de acadêmica, e tendo em vista a conjuntura que se apresenta, sentimos a necessidade de buscar algumas respostas, sem a pretensão, é claro, de esgotar tão vasto assunto.

Da metodologia

A fim de expor com a clareza necessária a metodologia a ser seguida, consideramos imprescindível ressaltar, logo de início, que este estudo tomará como base a relação entre a Linguagem e o Direito. Aliás, nunca é demais lembrar que qualquer área do conhecimento mantém um estreito vínculo com a linguagem, na medida em que conhecer algo é conhecer a linguagem que torna esse algo compreensível. Nesse sentido o “saber científico é uma espécie de discurso”.⁴

Em razão disso, portanto, podemos estabelecer que o direito se manifesta por meio da linguagem⁵ e ganha “concretude” no texto. Na acepção de texto adotada aqui, tanto o Direito Positivo como a Ciência do Direito (esta descreve aquele) são manifestações de linguagem.

Ora, tanto a Ciência do Direito como o objeto do presente estudo — a transação e a arbitragem da obrigação tributária — servem-se, obrigatoriamente, da linguagem como meio de expressão; desse modo, a teoria semiótica, que aborda as várias linguagens, foi eleita como um importante instrumental teórico para as análises a serem efetuadas aqui.

Observe-se que, baseada na teoria de Peirce, a professora Lúcia Santaella define a Semiótica como “a ciência que tem por objeto de investigação todas as linguagens possíveis,

⁴ LYOTARD, Jean-François. *A condição pós-moderna*. Tradução: Ricardo Corrêa Barbosa. Rio de Janeiro: José Olympio, 2006, p. 3.

⁵ Tomamos, no presente trabalho, o vocábulo *texto* como suporte físico da linguagem. O termo *linguagem*, por sua vez, refere o sistema de signos; assim, texto é qualquer realidade suscetível de interpretação (suporte físico da linguagem).

ou seja, que tem por objetivo o exame dos modos de constituição de todo e qualquer fenômeno, como fenômeno de produção de significação e de sentido”.⁶

A teoria semiótica circunscreve os três planos da linguagem: o sintático, o semântico e o pragmático.⁷ Neste trabalho terá destaque especial o campo semântico.

Convém explicar que todas as normas, em sentido estrito, possuem estrutura hipotético-condicional, ou seja, um antecedente implica um conseqüente; isso se chama homogeneidade sintática. Porém, as normas são semanticamente heterogêneas: o conteúdo de significação articulado na posição de antecedente ou de conseqüente varia de norma para norma. A diferença está no sentido de cada uma. Daí a importância do estudo dos conceitos semânticos para formar a norma jurídica. É preciso lembrar também que a idéia transmitida pelo signo vai sendo alterada com o decorrer do tempo, isto é, o seu significado vai sendo modificado.

Para abordar o aspecto pragmático, optou-se pela jurisprudência (que aplica o Direito) e pela doutrina jurídica (que recomenda a aplicação do Direito) como formas de emprego dos signos jurídicos pelos usuários.

É interessante destacar, ainda, que este trabalho também considera as relações estabelecidas por meio da linguagem como triádicas, uma vez que englobam “três” participantes: sujeito-objeto-comunidade. A esse respeito, observem-se as valiosas palavras do Professor Paulo de Barros Carvalho: “[...] podemos mencionar o texto segundo um ponto de vista interno, elegendo como foco temático a organização que faz dele uma totalidade de sentido, operando como objeto de significação no fato comunicacional que se dá entre emissor e receptor da mensagem, e outro corte metodológico que centraliza suas atenções no texto enquanto instrumento da comunicação entre dois sujeitos, tomado, agora como objeto cultural e, por conseguinte, inserido no processo histórico-social, onde atuam determinadas formações ideológicas. Fala-se, portanto, numa análise interna, recaindo sobre os procedimentos e mecanismos que armam sua estrutura, e numa análise externa, envolvendo a circunstância histórica e sociológica em que o texto foi produzido.”⁸

Assim, neste estudo, busca-se, em primeiro lugar, detectar algumas das necessidades humanas, na área jurídico-tributária, no atual mundo globalizado; em segundo, propor respostas para tais anseios no direito positivo, efetuando-se uma análise da linguagem deste por meio da semiótica.

⁶ SANTAELLA, L. *O que é semiótica*. São Paulo: Brasiliense, 1983, p. 11.

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 100.

⁸ Id. *Direito Tributário: Fundamentos jurídicos da incidência*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 15.

Neste esforço à busca do sentido jurídico, é importante destacar o pensamento do professor Paulo de Barros Carvalho, para quem não é “[...] possível isolar-se, [...] dentro do social, o fato jurídico, sem uma série de cortes e recortes que representem, numa ascese temporária, o despojamento daquele fato cultural maior de suas colorações políticas, econômicas, éticas, históricas etc., bem como dos resquícios de envolvimento do observador, no fluxo inquieto de sua estrutura emocional.”⁹

Tal procedimento evidencia a linguagem como mediadora e constitutiva do conhecimento intersubjetivo válido. E o sujeito e o objeto se relacionam na comunicação com os outros sujeitos do discurso.

Esta é a razão pela qual estamos evidenciando o aspecto semântico, uma vez que este se relaciona com o contexto e, portanto, influencia na interpretação dos signos jurídicos.

Da seqüência da exposição

Para atender aos objetivos propostos, dividimos o trabalho em seis capítulos: I – Do Direito e da Pós-Modernidade; II – Dos Princípios Constitucionais; III — Da Obrigação Tributária; IV — Da Transação; V — Da Arbitragem; VI – Do Direito Comparado.

⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 135.

CAPÍTULO I - DO DIREITO E DA PÓS-MODERNIDADE

1. 1 Do Conceito de Direito

Em termos conceituais, o direito possui vários significados. Além disso, pode-se considerá-lo em suas mais diversas facetas: história do direito, sociologia do direito, política do direito, etc.

Observe-se, portanto, que, para conhecer o direito, é necessário fazer uma decomposição analítica da complexidade do ser real “[...] separar, discernir a variedade do ser em categorias, em classes, o que vale dizer, é de mister decompor, desarticular logicamente o dado. Do ponto de vista cognoscitivo, tantas são as possibilidades de considerar o dado sob perspectivas distintas, tantos são, para o pensamento, os objetos.”¹⁰

O direito é uma realidade una e complexa, entretanto, para fins de estudo, transforma-se em diversos objetos e exige, portanto, opções por parte de todo pesquisador.

O corte da realidade é uma decisão arbitrária que o cientista estabelece, assim como uma proposição axiomática que não se prova nem se explica. Adverte-nos para isso o professor Lourival Vilanova: “Toda ciência, como categoria do conhecimento, é uma construção conceitual que se ergue sobre a base de pressupostos.”¹¹

Dessa forma e, conforme os objetivos aqui propostos, para efeito deste estudo, dois aspectos do direito serão considerados: o direito positivo e a Ciência do Direito. Ensina o professor Paulo de Barros Carvalho: “Muita diferença existe entre a realidade do direito positivo e a da Ciência do Direito. São dois mundos que não se confundem, apresentando peculiaridades tais que nos levam a uma consideração própria e exclusiva. São dois corpos de linguagem, dois discursos lingüísticos, cada qual portador de um tipo de organização lógica e de funções semânticas e pragmáticas diversas.”¹²

No presente estudo, vamos separar, didaticamente, um campo do direito, já que entendemos que a ordenação jurídica é una e indecomponível, ou seja, seus elementos (as unidades normativas) estão “entrelaçados pelos vínculos de hierarquia e pelas relações de coordenação, de tal modo que tentar conhecer regras jurídicas isoladas, como se

¹⁰ VILANOVA, Lourival. *Escritos Jurídicos e Filosóficos*. Sobre o Conceito de Direito. São Paulo: IBET, p. 14. v. 1.

¹¹ *Ibid.*, p. 24.

¹² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 1.

prescindissem da totalidade do conjunto, seria ignorá-lo, enquanto sistema de proposições prescritivas.”¹³

Assim, deixamos clara nossa posição: inserir o adjetivo “tributário” nas expressões direito positivo e Ciência do Direito tem objetivo meramente didático.

1.1.1 Do Direito Positivo Tributário

O direito positivo tributário “é o ramo didaticamente autônomo do direito, integrado pelo conjunto das proposições jurídico-normativas que correspondam, direta ou indiretamente, à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos.”¹⁴

A linguagem do direito positivo tributário é chamada de linguagem-objeto, quando cotejada com a linguagem da Ciência do Direito Tributário, que é de sobrenível, ou metalinguagem. Ao direito positivo tributário corresponde a lógica deôntica, lógica do dever-ser; em razão disso, as normas de direito tributário são consideradas válidas ou não-válidas. Em contrapartida, no âmbito da Ciência do Direito Tributário, os enunciados são considerados verdadeiros ou falsos.

O direito positivo, formado pelo conjunto das normas jurídicas válidas em um determinado país, é, desse modo, uma manifestação lingüística.

As normas jurídicas, em seus aspectos semântico e pragmático, têm por objeto a ação humana: prescrevem condutas regulando as relações intersubjetivas, ou seja, o comportamento “objetivo” dos indivíduos. Em suma, as normas alteram o mundo social, na medida em que se direcionam para a região material do agir humano.

No plano sintático, o direito positivo está vertido em uma linguagem técnica e utiliza um discurso prescritivo para ordenar de maneira explícita o comportamento. Sua linguagem é transmissora de ordens, substanciada em direitos e deveres garantidos por sanções.

Assim, define-se o direito positivo como um conjunto de normas jurídicas destinadas a regular a conduta das pessoas nas suas relações intersubjetivas; observe-se, por conseguinte, que a inobservância de tais normas pode resultar em sanções aos indivíduos.

¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 14.

¹⁴ *Ibid.*, p. 15.

1.1.2 Da Ciência do Direito Tributário

Compete à Ciência do Direito Tributário descrever o direito tributário positivo “[...] expedindo proposições declarativas que nos permitam conhecer as articulações lógicas e o conteúdo orgânico desse núcleo normativo, dentro de uma concepção unitária do sistema jurídico vigente.”¹⁵ A Ciência do Direito Tributário é um corpo lingüístico desenvolvido com base na análise do direito tributário positivo (que é um conjunto de normas voltado para a instituição, a arrecadação e a fiscalização de tributos). Tal ciência objetiva ordenar o direito tributário (objeto ou base empírica) e hierarquizá-lo, transmitindo conhecimento sobre a realidade jurídico-tributária, evidenciando a forma deontica e valorativa que permeia todo o sistema do direito tributário positivo, bem como as significações deste, articulando questões de ordem lógico-jurídicas (normas tributárias), éticas (valores tributários) e histórico-culturais (fatos tributários).

A linguagem da Ciência do Direito Tributário é tida como metalinguagem, cujo vetor é descritivo da linguagem-objeto. A lógica que preside esta linguagem é a lógica das ciências, ou lógica apofântica, cujos enunciados, como já dito, são valorados como verdadeiros ou falsos.

A Ciência do Direito é uma manifestação de linguagem que descreve o conjunto das normas jurídicas, ordenando-as e declarando a hierarquia. A Ciência descreve seu objeto, o direito positivo; note-se que ambos, objeto e ciência, são manifestações do pensamento humano convertidas em linguagem.

O instrumental escolhido por nós para aproximação com nosso objeto de estudo, linguagem, é a semiótica. Trata-se da “ciência que tem por objeto de investigação todas as linguagens possíveis, ou seja, que tem por objetivo o exame dos modos de constituição de todo e qualquer fenômeno, como fenômeno de produção de significação e de sentido”.¹⁶ A teoria semiótica circunscreve os três planos da linguagem: o sintático, o semântico e o pragmático.¹⁷

Analisada dos aspectos semântico e pragmático, a proposição jurídica tem caráter discursivo e descreve o objeto sem interferir nele.

Sintaticamente, para transmitir o conhecimento acerca da realidade jurídica, o cientista utiliza uma linguagem de sobrenível em relação à linguagem do direito positivo, visto que

¹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 15.

¹⁶ SANTAELLA, L. *O que é semiótica*. São Paulo: Brasiliense, 1983, p. 11.

¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 100.

discorre sobre esta. Tal camada lingüística é uma sobrelinguagem, ou seja, a Ciência do Direito Tributário.

1.2 Da Pós-Modernidade

O momento histórico chamado de Pós-Modernidade manifesta-se a partir da segunda metade do século XX. Devido a diversos fatores tecnológicos, científicos e culturais, surge um sistema-mundo político-econômico resultante da Globalização.¹⁸

Em relação à palavra globalização, “[...] parece haver concordância generalizada de que ela denota, simultaneamente, o crescente grau de transnacionalização da economia capitalista, facilitada pela velocidade dos meios de transporte e pelo imediatismo dos meios de comunicação, e, na esteira desse fenômeno, o papel predominante das preocupações econômicas sobre os outros assuntos que costumavam fundamentar o ato de fazer política em fases históricas supostamente mais ideológicas”.¹⁹ Portanto, a globalização designa um processo que ocorre em escala mundial, que atravessa fronteiras, integrando e conectando comunidades e organizações, influenciando com veemência a vida de todos, num ritmo intenso e extremamente rápido de mudanças, tanto no âmbito coletivo como no individual. Em virtude disso, a globalização impõe também velocidade para solucionar conflitos surgidos nos mais diversos campos.

Unida ao conceito de globalização, “[...] a outra expressão mais utilizada para descrever as características da época presente, introduzidas ou aceleradas pelo fim da Guerra Fria, é Pós-Modernidade.”²⁰ O termo Pós-Modernidade abriga inúmeras contradições. Essas controvérsias são fruto da impossibilidade de analisarmos com o devido distanciamento os diversos processos em curso, mas a “[...] expressão Pós-Modernidade na linguagem corriqueira, seu(s) sentido(s) real(is) e complexo(s) somente pode(m) ser apreendido(s) em contraste com um outro conceito, igualmente complexo, de utilização variada: o conceito de modernidade.”²¹

¹⁸ Segundo o *Dicionário da Língua Portuguesa Contemporânea* da Academia das Ciências de Lisboa, Lisboa: Verbo, 2001, p. 1902, globalização é o Fenômeno que consiste na integração entre os mercados produtores e consumidores de diversos países e blocos econômicos.

¹⁹ ALVES, J.A. Lindgren. As conferências sociais da ONU e a irracionalidade contemporânea. In *Direito e cidadania na pós-modernidade*. Piracicaba: Editora UNIMEP, 2002, p. 19.

²⁰ *Ibid.*, p.19.

²¹ ALVES, J.A. Lindgren. As conferências sociais da ONU e a irracionalidade contemporânea. In *Direito e cidadania na pós-modernidade*. Piracicaba: Editora UNIMEP, 2002, p. 21.

A modernidade costuma ser entendida como “ [...] época histórica que tem seu início no Renascimento, e, para o alemão Hegel, na reforma protestante. A partir de uma percepção da história como processo, como pressão do tempo, desenvolveu o entendimento de que moderno é o contemporâneo, caracterizado como tempo do nascimento de algo novo, de uma nova era. Assim, o mundo moderno é um mundo capaz de parir a cada instante o presente como algo novo. Rompe-se com o passado para se enfrentar uma renovação contínua no presente. Revolução, progresso, emancipação, crise, espírito do tempo são as palavras-chaves da filosofia que representam esse rompimento radical com a tradição [...]”²²

Utilizando o conceito do domínio das artes “[...] onde vinha há muito sendo empregado, o conceito de pós-modernidade foi aplicado e reconhecido pela primeira vez na área das ciências sociais como um novo estado de espírito ou condição contemporânea por Jean-François Lyotard em 1979.”²³

O trabalho de Jean-François Lyotard é tido “[...] como um clássico no debate da suposta passagem do pensamento moderno para o pós-moderno. Pressuposto teórico de Lyotard é a constatação de que a sociedade se organiza através de jogos de linguagem. O saber científico, o saber político-jurídico e o saber estético são construídos a partir de discursos. O saber toma, assim, diversas formas, expressas em diversos jogos de linguagem. A questão crucial, nos jogos de linguagem, é discernir o saber do não-saber, são as regras estabelecidas para a investigação da verdade, da justiça e do belo. Em outras palavras, para que haja saber, é necessário um metadiscurso: o discurso de legitimação.”²⁴

Lyotard conceituou o termo Pós-Modernidade como o “[...] estado da cultura após as transformações que afetaram as regras dos jogos da ciência, da literatura e das artes a partir do final do século XIX.”²⁵

O termo “pós-modernidade” pode ser usado para referir um contexto sócio-histórico particular, marcado pela transição, que “não gera unanimidades, e seu uso não somente é contestado como também está associado a diversas reações ou a concepções divergentes. O surgimento da expressão está eivado de contestações, o seu uso e emprego são passíveis de severas críticas, bem como a sua significação ganha coloridos e matizes diversos conforme a

²² RÜDIGER, Dorothee Susanne. Modernidade versus pós-Modernidade: uma nova maneira de pensar. In *Direito e cidadania na pós-modernidade*. Piracicaba: Editora UNIMEP, 2002, p. 170.

²³ ALVES, J.A. Lindgren. As conferências sociais da ONU e a irracionalidade contemporânea. In *Direito e cidadania na pós-modernidade*. Piracicaba: Editora UNIMEP, 2002, p. 25.

²⁴ RÜDIGER, Dorothee Susanne. Modernidade versus pós-Modernidade: uma nova maneira de pensar. In *Direito e cidadania na pós-modernidade*. Piracicaba: Editora UNIMEP, 2002, p. 172.

²⁵ LYOTARD, Jean-François. *A condição pós-moderna*. Tradução: Ricardo Corrêa Barbosa. Rio de Janeiro: José Olympio, 2006, Introdução xv.

tendência ou a corrente de pensamento.”²⁶ Talvez esta seja a mais importante “característica da pós-modernidade: a incapacidade de gerar consensos.”²⁷

Entretanto, podemos constatar que “[...] há quarenta anos as ciências e as técnicas ditas de vanguarda versam sobre a linguagem: a fonologia e as teorias lingüísticas, os problemas da comunicação e a cibernética, as matemáticas modernas e a informática, os computadores e suas linguagens, os problemas de tradução das linguagens e a busca de compatibilidades entre linguagens-máquinas, os problemas de memorização e os bancos de dados, a telemática e a instalação de terminais ‘inteligentes’, a paradoxologia: eis aí algumas provas evidentes, e a lista não é exaustiva.”²⁸

Pretendemos destacar no cenário pós-moderno o seu caráter “[...] essencialmente cibernético, informático e informacional. Nele, expandem-se cada vez mais os estudos e as pesquisas sobre a linguagem, com o objetivo de conhecer a mecânica da sua produção e de estabelecer compatibilidades entre linguagem e máquina informática.”²⁹

1.2.1 Da Função da Ciência do Direito na Pós-Modernidade

O termo função aqui é tomado na acepção de uso ou serventia; pretende-se, portanto, determinar qual é a finalidade da Ciência do Direito.

Ora, uma das funções mais importantes da Ciência do Direito é a sua capacidade de resolver conflitos.

Note-se que a Ciência do Direito pode ser entendida como a “[...] teoria da decisão, ao assumir o modelo teórico empírico, visto ser o pensamento jurídico um sistema explicativo do comportamento humano regulado normativamente, sendo uma investigação dos instrumentos jurídicos de controle da conduta.”³⁰

Embora a opinião acima designe originalmente um conceito de Ciência do Direito, no presente estudo será tomada como uma função da referida ciência.

Neste sentido, o jurista Tércio Sampaio Ferraz adverte-nos de que “[...] o ato de decidir transforma incompatibilidades indecíveis em alternativas decidíveis, ainda que, no

²⁶ BITTAR, Eduardo Carlos Bianca. *O direito na pós-modernidade*. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2005, p. 96.

²⁷ Ibid., p. 97.

²⁸ LYOTARD, Jean-François. *A condição pós-moderna*. Tradução: Ricardo Corrêa Barbosa. Rio de Janeiro: José Olympio, 2006, p. 3.

²⁹ BARBOSA, Wilmar do Valle. Tempos pós modernos. In LYOTARD, Jean-François. *A condição pós-moderna*. Tradução: Ricardo Corrêa Barbosa. Rio de Janeiro: José Olympio, 2006, p. xiii.

³⁰ DINIZ, Maria Helena. *Compêndio de Introdução à Ciência do Direito*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 205.

momento subsequente, venha a gerar novas situações de incompatibilidade eventualmente até mais complexas que as anteriores.”³¹

A fim de evitar uma possível confusão entre o **conceito** de Ciência do Direito ora apresentado neste estudo e a **função** desta ciência, que referimos neste momento, convém reiterar que conceituamos a Ciência do Direito como uma manifestação de linguagem que descreve o conjunto das normas jurídicas, ordenando-as e declarando a hierarquia destas.

Por outro lado, a função da ciência jurídica é desenvolver teorias para obter a decisão, descrevendo procedimentos para solucionar os conflitos.

Cabe, portanto, à Ciência do Direito, utilizando-se do direito positivo, criar outras formas viáveis de solução para os conflitos gerados pela Pós-Modernidade.

A ordem jurídica também tem a função de ser eficaz. O direito deve funcionar, atender. Não basta ter direitos “no papel”, é preciso que se possa usufruir deles efetivamente.

O fenômeno da globalização, somado à necessidade do direito de dar respostas com rapidez e eficiência, requer soluções mais econômicas, rápidas e eficientes.

Nesse caminho jurídico busca-se, no direito positivo, dirimir conflitos fora do âmbito do Poder Judiciário. O que se pretende não é a criação de uma justiça alternativa a este poder, mas de algo que permita ao Judiciário a diminuição da sobrecarga e que traga uma conseqüente agilidade nos processos, sem ferir a justiça e o direito.

1.3. Da Noção de Conflito

Observe-se que De Plácido e Silva estabelece o seguinte conceito semântico para o termo *conflito*: “Vocábulo originado do latim *conflictus*, de *confligere*, é aplicado na linguagem jurídica para indicar *embate, oposição, encontro, pendência, pleito*. Dá, por essa forma, o sentido de *entrechoque de idéia* ou de interesses, em virtude do que se forma o *embate* ou a *divergência* entre fatos, coisas, ou pessoas.”³²

Quanto ao significado do vocábulo *conflito*, Tércio Sampaio Ferraz Jr. esclarece que o termo pode ser “[...] entendido como o conjunto de alternativas que surge da diversidade de interesses, da diversidade no enfoque dos interesses, da diversidade de avaliação das condições de enfoque, sem que se prevejam parâmetros qualificados de solução. Por isso

³¹ FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito*. São Paulo: Atlas, 2001, p. 308.

³² SILVA, De Plácido E. *Vocabulário Jurídico*. (Atualizadores: Nagib Slaibi Filho e Gláucia Carvalho). Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 344.

mesmo, o conflito exige decisão.”³³ Isso posto, verifica-se que, quanto mais complexa a sociedade, maior a quantidade de conflitos a serem dirimidos pelo Estado, portanto mais tempo este deverá empregar para solucioná-los. Porém tornam-se cada vez mais evidentes os déficits do poder judiciário; em consequência, há morosidade nas deliberações que cabem a esse poder.

Nascem novas forças, novos conflitos, que estão além do que o Poder Judiciário consegue resolver. Muitas causas tributárias podem levar, por exemplo, 20 anos para serem solucionadas. Mas, como bem observa Tércio Sampaio Ferraz Jr., “[...] se o conflito é incompatibilidade que exige decisão, é porque ele não pode ser dissolvido, não pode acabar, pois então não precisaríamos de decisão, mas de simples opção que já estava, desde sempre, implícita entre as alternativas”.³⁴

E uma vez “[...] suscitado o conflito, para que não se rompa, a partir dele, a paz social, surge a necessidade de solucioná-lo — e é a isto que se denomina de composição de um conflito [...]”.³⁵

De fato, há no direito posto algumas alternativas de soluções, como, por exemplo, a transacional, por meio da transação e da arbitragem da obrigação tributária, e é acerca destas que o presente estudo intenta discorrer a seguir.

1.3.1 Das Formas de Solução de Conflitos

O sistema de solução de conflitos comporta três espécies distintas: (a) autotutela; (b) composição; (c) jurisdição.

Quanto à primeira, a **autotutela**, diz Vicente Greco Filho, “em virtude da inexistência de um Estado suficientemente forte para superar as vontades individuais, os litígios eram solucionados pelas próprias forças, imperando a lei do mais forte.”³⁶ Suas características eram a ausência de juiz distinto das partes e a imposição da decisão de uma parte à outra.

Substituindo a força pela razão, verifica-se a **composição** como sendo a segunda forma de solução de conflitos, em que as partes abriam mão de seu interesse ou de parte dele, de forma que, por meio de concessões recíprocas, seria possível chegar à solução de conflitos.

³³ FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito*. São Paulo: Atlas, 2001, p. 307.

³⁴ *Ibid.*, p. 308.

³⁵ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Curso de direito administrativo: parte introdutória, parte geral e parte especial*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 12.

³⁶ GRECO FILHO, Vicente. *Direito processual civil brasileiro: teoria geral do processo e auxiliares da justiça*. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 30. v. 1.

São três as espécies de composição:

- (i) desistência — que seria a renúncia ao interesse;
- (ii) submissão — que seria a renúncia à resistência oferecida ao interesse;
- (iii) transação.

Entretanto, queremos distinguir transação, em sentido amplo, e transação, em sentido estrito.

Transação, em sentido amplo, conceituamos como **solução transacional** que admite três subtipos: **acordo, mediação e arbitragem**.

No **acordo**, “as próprias partes interessadas dispõem sobre a fórmula transacional. Na **mediação**, as partes acordam que um terceiro, de confiança de ambas, oferecerá uma solução capaz de compor satisfatoriamente o conflito, embora não as obrigue. No **arbitramento**, também se demanda a intervenção de um terceiro, delegado dos conflitantes, mas que deles recebe poder para criar uma fórmula obrigatória de harmonização. Observe-se que a solução transacional arbitral já importa na utilização de uma técnica de composição, envolvendo a aplicação de alguma norma.”³⁷

Transação, em sentido estrito, representa *acordo*, conforme salienta Pontes de Miranda: “A transação é o negócio jurídico bilateral, em que duas ou mais pessoas acordam em concessões recíprocas, com o propósito de pôr termo a controvérsia sobre determinada, ou determinadas relações jurídicas, seu conteúdo, extensão, validade, ou eficácia.”³⁸

Assim, transação, em sentido amplo, significa solução transacional; em sentido estrito, acordo.

O art. 171 do Código Tributário Nacional – CTN – estabelece que a lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar **transação**, que, mediante concessões mútuas, importe em **determinação de litígio** e conseqüente extinção de crédito tributário.

Neste sentido, o CTN estabelece que o vocábulo “transação” significa solução, resolução de conflitos, ou, nas palavras da legislação, “determinação de litígio”. Essa é a razão pela qual podemos afirmar que o CTN utiliza o vocábulo, também, em sentido amplo.

Quanto à terceira espécie, **jurisdição**, Vicente Grecco Filho destaca que, sendo “própria de um estado de direito, o Estado manteria órgãos distintos e independentes, desvinculados e

³⁷ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Curso de direito administrativo: parte introdutória, parte geral e parte especial*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 12.

³⁸ MIRANDA, Pontes de. *Tratado de Direito Privado*. Campinas: Bookseller, 2003, p. 151. t. XXV.

livres da vontade das partes, os quais, imparcialmente, deteriam o poder de dizer o direito e constranger o inconformado a submeter-se à vontade da lei.”³⁹

A **jurisdição** consiste, primordialmente, em dirimir litígios de pessoas físicas ou jurídicas em lugar dos interessados, por meio da aplicação de uma solução prescrita pelo direito positivo. Tal atividade destina-se a regular a conduta, mediante o uso de um sistema de comandos coativos ou sancionatórios, de sorte que seja possível alcançar soluções.

Em vista disso, para dirimir os conflitos tributários, propomos a solução transacional, que admite três subtipos: mediação, acordo e arbitragem; o presente estudo irá deter-se nestes dois últimos.

1.4 Das Fases do Direito Tributário

Diogo Leite de Campos⁴⁰, professor da Faculdade de Direito de Coimbra, em estudo recente, destaca três fases do direito tributário, sendo a primeira política, a segunda, administrativa e judicial e a terceira, participativa.

Preferimos, todavia, conceituar essas etapas, respectivamente, da seguinte maneira: fase impositiva, legalista e participativa, conforme iremos desenvolver a seguir.

1.4.1 Da Fase Impositiva

O que caracteriza essa etapa é a ausência de conflitos, já que a lei é automática e infalível. A Administração Tributária executa a lei de modo a impor a obrigação tributária a cada contribuinte. Trata-se de um Estado *imperium*, que age por meio de atos administrativos que criam obrigações.

Explica Diogo Leite de Campos, na primeira fase, que, “para os iluministas franceses do século XVIII, as sociedades formavam-se através de um contrato: o chamado contrato social. Até aí havia um Estado de anarquia (natureza) onde cada um não conhecia vínculos; as pessoas eram uma multidão oposta, em estado de conflito. Para as pessoas poderem viverem em comum, o que é necessário à natureza humana, contrataram regras de convivência - o

³⁹ GRECO FILHO, Vicente. *Direito processual civil brasileiro: teoria geral do processo e auxiliares da justiça*. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 30. v. 1.

⁴⁰ CAMPOS, Diogo Leite de. *O Sistema Tributário no Estado dos Cidadãos*. Coimbra: Almedina, 2006.

Estado e o Direito. Neste momento, os cidadãos cederam parte do seu poder, dos seus direitos, das suas regalias, ao conjunto, à sociedade e aos seus órgãos. As pessoas faziam-se representar por órgãos eleitos, sobretudo pelo Parlamento. [...] Assim, os parlamentos representam a vontade do povo, tal como se fosse o povo a querer, a votar, a actuar. E manifestam a sua vontade de que maneira? Através da lei. A lei é a manifestação da vontade do povo. O povo está a dizer os impostos que quer pagar, como e em que termos os quer pagar. [...]. Os impostos eram justos, eram aceites, eram efectivos porque era o povo que os votava através dos seus legítimos representantes que exprimiam a sua vontade.”⁴¹

Observe-se, quanto à mesma questão, o relato do Ministro do Supremo Tribunal Federal José de Castro Nunes: “No Estado antigo, que se definia pelo regime de polícia, não seria possível ao particular acionar o Estado. Este era a personificação do comando e da autoridade, a vontade absoluta do Príncipe, que não poderia encontrar resistência na ação reparadora da magistratura. A regra era, pois, que o Estado não podia ser submetido à justiça, chamado a responder em juízo.”⁴²

Nesse momento histórico, a lei representa a vontade do povo e, portanto, é justa e fundamenta os tributos. Nem a Administração nem os Tribunais podem, em tese, alterar a vontade do povo. O direito tributário estaria nas leis, sendo uma espécie de sistema auto-suficiente. Ao jurista cabe a simples exegese, entendida como a análise gramatical de um texto. Os tribunais são desprovidos de competência para regular ou controlar o governo ou a Administração; esta, em última instância, a pedido do contribuinte, julga-se a si própria.

Mas, com o decorrer do tempo, o Estado não consegue atender a todos os cidadãos. Dentro dos parlamentos há uma diversidade de interesses, sendo estes muitas vezes contraditórios e por isso os cidadãos não se sentem representados pelos políticos.

Assim, os impostos deixam de ser matéria política subordinada ao princípio da representação popular, tornando-se submetidos ao controle da atividade administrativa e à segurança procedimental.⁴³

Dessa forma, as legislações passam a subordinar a matéria tributária ao controle jurisdicional e ao procedimento administrativo, a fim de encontrar a justiça que se pressupunha inata na lei. O conceito de Estado também foi sendo modificado: de Estado *imperium* passou a ser cada vez mais um Estado democrático, no sentido de garantir os direitos dos cidadãos.

⁴¹ CAMPOS, Diogo Leite de. *O Sistema Tributário no Estado dos Cidadãos*. Coimbra: Almedina, 2006, p. 96.

⁴² CASTRO NUNES, José de. *Da fazenda pública em juízo*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1950, p. 284.

⁴³ CAMPOS, Diogo Leite de. *O Sistema Tributário no Estado dos Cidadãos*. Coimbra: Almedina, 2006, p. 100.

1.4.2 Da Fase Legalista

Esta fase se caracteriza pelo aparecimento dos primeiros conflitos, pela legalidade na aplicação da lei e pela descoberta da justiça pela Administração e pelos Tribunais.

Nesta segunda fase, procura-se a justiça nas decisões dos processos administrativos e judiciais. Nascem os tribunais fiscais ou independentes com competência plena para julgar não só os atos tributários, mas também a constitucionalidade das leis dos tributos. A atuação dos juízes ultrapassa a mera aplicação da lei: os magistrados, por meio da hermenêutica jurídica, passam a interpretar e a descobrir a justiça na aplicação da lei.

Nesse sentido, José de Castro Nunes expõe: “O juiz não propende nem para o fisco, nem para o seu contendor. Interpreta a lei e aprecia as provas como em qualquer outro feito, dominado pela inspiração do bem público ou do interesse coletivo, que existe, tanto na necessidade de tornar efetiva a cobrança dos tributos como na de não dar mão forte à ilegalidade fiscal.”⁴⁴

A Administração Tributária, por sua vez, fica submetida a um procedimento administrativo cada vez mais organizado e transparente em relação ao contribuinte. Nesse caso, também se considera que a Administração fiscal encontraria a justiça, no âmbito da aplicação do Direito, por meio de um devido procedimento administrativo.

Uma das primeiras e mais importantes mudanças é a fundamentação explícita dos atos administrativos tributários. Isso ocorre no século XIX e perdura até meados do século XX, com o intuito de que a Administração oculta e autoritária se transforme numa administração democrática para os contribuintes.

Surgem os tribunais administrativos com a participação dos contribuintes e busca-se uma justificativa para os atos tributários. A Administração Tributária passa a estar submetida a uma legislação mais rígida, que garante um procedimento administrativo cada vez mais coeso e claro aos olhos contribuinte.

O poder judiciário passa a julgar a legalidade e a constitucionalidade das leis tributárias, assim como dos atos administrativos, em última instância. Portanto, a justiça passa a ser ditada pelo judiciário. Nova crise se estabelece porque o poder judiciário não consegue mais atender a demanda por justiça.⁴⁵

⁴⁴ CASTRO NUNES, José de. *Da fazenda pública em juízo*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1950, p. 289.

⁴⁵ Tal situação ainda perdura nos dias de hoje e é tão alarmante que até mesmo a imprensa não-especializada comenta fatos relativos à sobrecarga no âmbito judicial. No seminário SOBRE A EFICIÊNCIA DA JUSTIÇA e sua eficácia na economia, ocorrido no final de novembro de 2007, “o ministro do Supremo Tribunal Federal Enrique Ricardo Lewandowski pintou um quadro aterrorizante do Judiciário brasileiro. Além de uma legislação

Por outro lado, a Administração Tributária busca maior eficiência. Assim, dá ênfase à arrecadação, não mais à fiscalização. Com isso, busca soluções em conjunto com os contribuintes para solucionar os conflitos de forma rápida e eficiente.

1.4.3 Da Fase Participativa

Esta terceira fase se caracteriza pela existência de muitos conflitos e pela busca da justiça por meio da participação dos contribuintes. A cada dia se torna mais evidente a necessidade da composição de interesses entre o Estado e a Sociedade.

E a participação pode realizar-se: “um processo administrativo decisório mais democrático permite que a Administração Pública deixe de ser algo externo e distante do cidadão, favorecendo a participação do administrado na formatação da decisão administrativa. No entanto, deve-se frisar que a participação direta do administrado não quer dizer que a Administração Pública tenha se afastado da lei nem do desiderato de eficiência administrativa, muito menos elimina a democracia representativa.”⁴⁶

Diogo Leite de Campos vai além: “o monopólio do poder judicial (uma das fases da violência legítima) pelo Estado está historicamente situado nas sociedades européias. Traduz (também) a concepção da superioridade e onipotência do Estado na vida pública, a que se reduz, ou para a qual converge, a vida social e individual. Não está em causa a heteroregulação dos conflitos. Os conflitos terão de ser dirimidos (na sua maioria e na actual circunstância histórica) por terceiros capacitados e independentes. Mas estes terceiros não têm de ser impostos às partes. Podem ser escolhidas por estas. Ou seja: em vez do ‘juiz-de-fora’ emanção do ‘poder’, haverá o ‘homem-bom’ escolhido pelas partes, da confiança destas, a dirimir os seus conflitos. Em termos de (ainda) ‘auto-composição’ dos conflitos entre cidadãos (livres, iguais).”⁴⁷

Se a legalidade tributária surgiu “[...] como forma de garantir a participação dos cidadãos na definição dos tributos que deles seriam exigidos, nas democracias representativas modernas, os acordos entre o Fisco e contribuinte traduzem, de alguma forma, a retomada do

complicadíssima, o volume de ações é assustador: só ele, em 2006, analisou mais de **15 mil processos**. Algo como **41 por dia**, se não houvesse sábado, domingo, feriado, Natal ou Ano-Novo. Direto da Fonte. Jornal: *O Estado de São Paulo*. 4 de dezembro de 2007. Caderno 2. p. d 2.

⁴⁶ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Transações administrativas: um contributo ao estudo do contrato administrativo como mecanismo de prevenção e terminação de litígios e como alternativa à atuação administrativa autoritária, no contexto de uma administração pública mais democrática*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 68.

⁴⁷ CAMPOS, Diogo Leite de. *O Sistema Tributário no Estado dos Cidadãos*. Coimbra: Almedina, 2006, p. 130.

consentimento dos cidadãos na tributação não mais de forma genérica, mas em relação a cada situação concreta. As amarras postas pela Administração Pública mais burocratizada tendem a ceder, e um modelo de administração pública consensual, mais democrática, tende a lastrear o traçado de soluções concertadas, mesmo na seara administrativo-tributária. A pragmática solução da transação, diante da complexidade das normas tributárias, é hoje uma necessidade.”⁴⁸

Assim, nessa fase, caminha-se para um maior envolvimento dos cidadãos no governo, e conseqüentemente para a participação dos contribuintes no processo de positivação do direito. Isso poderia permitir a intervenção dos cidadãos nos atos de criar e aplicar os tributos, bem como no de discutir os conflitos com o Estado.

E, nesse sentido, acreditamos que a solução transacional por meio da transação e da arbitragem pode ajudar a compor esse caminho.

1.5 Do Direito Positivo Tributário Brasileiro

Observando-se, por exemplo, a realidade brasileira, verifica-se uma quantidade absurda de conflitos ocorrendo no Direito Tributário, a tal ponto que o jurista Alfredo Augusto Becker asseverava: “No Brasil, como em qualquer outro país, ocorre o mesmo fenômeno patológico-tributário. E mais testemunhas são desnecessárias, porque todos os juristas que vivem a época atual — se refletirem sem orgulho e preconceito — dar-se-ão conta que circulam nos corredores dum manicômio jurídico-tributário.”⁴⁹

Prossegue Becker: “Freqüentemente, a balbúrdia que acabou de ser apontada conduz o legislador, a autoridade administrativa, o juiz e o advogado ao estado de exasperação angustiante do qual resulta a terapêutica e a cirurgia do desespero: o *cocktail* de antibióticos ou a castração. Receita-se o remédio ou amputa-se o membro, embora se continue a ignorar a doença. Dá-se uma solução sem se saber qual era o problema.”⁵⁰

Desse modo, fica evidente que o Estado não mais deve *impor* algo ao contribuinte, mas sim *compor* com este dentro dos limites da lei. Isso porque tanto o contribuinte como as

⁴⁸ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Transações administrativas: um contributo ao estudo do contrato administrativo como mecanismo de prevenção e terminação de litígios e como alternativa à atuação administrativa autoritária, no contexto de uma administração pública mais democrática*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 412.

⁴⁹ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2007, p. 6.

⁵⁰ *Ibid.*

administrações tributárias, nas relações que estabelecem voltadas ao término de litígios, sofrem inegáveis prejuízos, em razão da morosidade excessiva dos julgamentos.

Dessa forma, o que estamos propondo é uma parceria Estado-sociedade, com a participação dos cidadãos na aplicação e na verificação do sentido das normas.

Convém destacar um dispositivo constitucional importante nessa fase do Direito Administrativo-Tributário, pois estabelece que a lei disciplinará as formas de participação do usuário na Administração pública direta e indireta. Trata-se do art. 37, § 3,º com redação dada pela Emenda Constitucional nº. 19, de 1998.

Observe-se, portanto, que, no âmbito do Direito Tributário do Brasil, já estão positivados alguns mecanismos de solução de conflitos; tais institutos prescindem do Poder Judiciário.

Um desses mecanismos é a *transação*, que será pormenorizada logo adiante. Existe, além deste, outro, também em conformidade com o ordenamento vigente: a *arbitragem*, referida em 1.3.1. Trata-se de uma construção teórica que pretendemos desenvolver mais adiante, nos capítulos IV e V deste estudo.

1.6 Da Transação e da Arbitragem

O art. 171 do Código Tributário Nacional determina que a lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e conseqüente extinção de crédito tributário.

O artigo 146 da Constituição Federal, por sua vez, determina que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária. Assim, verifica-se que o Código Tributário Nacional, cumprindo essa missão, estabelece a capacidade das pessoas políticas, por meio da lei, de disciplinarem a solução transacional.

Ora, isso significa que, dentro dos limites da lei, a Administração Tributária pode realizar a solução transacional com o crédito tributário já constituído, desde que exista lei que discipline a matéria.

O Código Tributário Nacional estabelece a solução transacional como uma das formas de extinção do crédito tributário, e, quando a Administração define os critérios para aplicar a lei, está cumprindo seu papel.

O mesmo raciocínio segue o mestre Celso Antônio Bandeira de Mello: “Supõe, destarte, a atividade administrativa a preexistência de uma regra jurídica, reconhecendo-lhe uma finalidade própria. Jaz, conseqüentemente, a Administração Pública debaixo da legislação, que deve enunciar e determinar a regra de direito”.⁵¹

Isso nos leva a concluir que a solução transacional é uma permissão da Administração, entretanto Onofre Alves Batista Júnior entende que “[...] antes de mais nada, devemos verificar que o poder (dever) de transacionar é um ‘poder/dever’ administrativo aberto entre margens discricionárias à Administração Pública, para que esta possa atender de forma otimizada ao bem comum, perante as peculiaridades do caso concreto. Não se trata de um ‘poder’ arbitrário atribuído à Administração Pública, mas de um ‘poder/dever’ que deve ser exercido estritamente preso ao desiderato maior de atender da melhor maneira possível ao bem comum.”⁵²

Mas, no exercício da atividade de transação, aquele que representa o Estado deve observar, como adverte o professor Celso Antônio Bandeira de Mello, que “[...] na administração os bens e os interesses *não se acham entregues à livre disposição da vontade do administrador*. Antes, para este, coloca-se a obrigação, o dever de curá-los nos termos da finalidade a que estão adstritos. É a ordem legal que dispõe sobre ela.”⁵³

Contudo, não se deve confundir o interesse público com o do Estado, sendo este tomado na condição de sujeito de direitos públicos. Em relação a esse aspecto, o mestre italiano Renato Alessi diferencia "interesse público primário" de "interesse secundário". O "interesse público primário" é relativo à sociedade como um todo e o "interesse secundário" é pertinente ao desejo da Fazenda Pública.

Renato Alessi assim os distingue: “Estes interesses públicos, coletivos, dos quais a administração deve cuidar satisfatoriamente, não são, note-se bem, simplesmente o interesse da Administração como aparelho organizado de forma autônoma, porém o que foi chamado de interesse coletivo primário. Esse é formado do complexo dos interesses individuais predominantes em uma determinada organização jurídica da coletividade, ao passo que o interesse do aparelho, se existe a possibilidade de se considerar um único interesse, ele seria simplesmente um dos interesses secundários que se faz sentir no seio da coletividade, e que pode ser realizado, sobretudo, se houver identidade entre eles, e nos limites da similar

⁵¹ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*. 13. ed. São Paulo:Malheiros, 2001, p. 34.

⁵² BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. Transação no Direito Tributário, Discricionariedade e Interesse Público. In *Revista Dialética de Direito Tributário* – 83, 2002, p. 122.

⁵³ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*. 13. ed. São Paulo:Malheiros, 2001, p. 34.

coincidência, com o interesse coletivo primário. Do ponto de vista jurídico a administração pública tem a função de realizar o interesse público coletivo primário. Se considerarmos o interesse secundário da administração como aparelho organizacional autônomo, esse não poderá ser realizado se não em vista da coincidência com o interesse primário, público.”⁵⁴

A esse respeito, convém acrescentar o que nos diz Celso Antônio Bandeira de Mello: “Com efeito, por exercerem função, os sujeitos de Administração Pública têm que buscar o atendimento do interesse alheio, qual seja, o da coletividade, e não o interesse de seu próprio organismo, tal e qual considerado, e muito menos o dos agentes estatais.”⁵⁵

Dessa forma, entendemos que a Administração deve buscar a solução transacional que vise ao interesse coletivo, viabilizado por meio do interesse fiscal (interesse secundário); e, para tanto, a Administração deve ter poder para solucionar os litígios, procurando a “otimização” do recebimento de suas receitas tributárias, mesmo que isso importe na aparente redução destas.

Porém, em caso contrário, isto é, se a Administração insistir na unilateralidade ou imperatividade de sua decisão, carece absolutamente de sentido apelar ao consenso, ao acordo, ao compromisso com o sujeito passivo. O que se espera é que a Administração conte com o interesse do contribuinte, propiciando concessões recíprocas para solucionar controvérsias.

⁵⁴ ALESSI, Renato. *Principi di diritto amministrativo*, Quarta edizione. Milano: Giuffrè, 1978. p. 232-233, v. I. Tradução da autora. No original: *Questi interessi pubblici, collettivi, dei quali l'amministrazione deve curare il soddisfacimento, non sono, si noti bene, semplicemente l'interesse dell' Amministrazione intesa come apparato organizzativo autonomo, sibbene quello che è stato chiamato l'interesse collettivo primario, formato dal complesso degli interessi individuali prevalenti in una determinata organizzazione giuridica della collettività, mentre l'interesse dell' apparato, se può esser concepito un interesse dell' apparato unitariamente considerato, sarebbe semplicemente uno degli interessi secondari che si fauno sentire in seno aal collettività, e che possono essre realizzati soltanto in caso di coincidenza, e nei limiti id siffatta coincidenza, con l'interesse collettivo primario. La peculiarità della posizione giuridca della pubblica Amministrazione sta appunto in ciò, che la sua funzione consiste nella realizzazione dell'interesse collettivo, pubblico, primario. Anche volendosi concepire un interesse, secondario, dell' Amministrazione considerata comme apparato organizzativo autonomo, esso non potrebbe esser realizzato se non in vista della coincidenza con l'interesse primario, pubblico.*

⁵⁵ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 70.

CAPÍTULO II – DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

2.1 Do Conceito de Princípio

Com o intuito de estudar a possibilidade de admitir a transação e a arbitragem no direito tributário, é imprescindível realizar, antes disso, um exame da compatibilidade desses mecanismos com o sistema constitucional.

Desse modo, torna-se obrigatória a reflexão sobre alguns aspectos relativos a sistemas, normas e princípios.

É necessário, como primeiro expediente, um aprofundamento no conceito de Sistema, a fim de se compreender de modo apropriado a abrangência desse aspecto no direito tributário e na Ciência do Direito. Para isso convém lembrar que tanto o direito tributário positivo (linguagem-objeto) como a Ciência do Direito Tributário (metalinguagem) são sistemas. Atente-se para o fato de o direito tributário positivo ser um sistema prescritivo que insere na experiência a teoria científica do direito tributário, que, por sua vez, também é um sistema. Há, portanto, dois sistemas: um, cognoscitivo; outro, prescritivo.⁵⁶

O sistema jurídico positivo é formado pelas normas jurídicas, que se relacionam de várias maneiras, segundo um princípio unificador. Nesse sentido, José Artur Lima Gonçalves ressalta que “o sistema jurídico compõe-se, pois, de elementos aglutinados em torno de um conceito fundamental. Trata-se da reunião harmônica, ordenada e unitária de princípios e regras em torno de um conceito fundamental, formando o sistema jurídico. Dentro desse sistema jurídico gravitam subsistemas erigidos a partir de seus próprios conceitos aglutinantes.”⁵⁷

Conforme já mencionado, o direito positivo é formado pelas normas jurídicas válidas em um país, portanto o que compõe o conjunto direito positivo são as normas. Para isso também nos alerta o professor Paulo de Barros Carvalho: “[...] aquilo que se não pode admitir [...] é a coalescência de ‘normas’ e ‘princípios’, como se fossem entidades diferentes,

⁵⁶ Cf. VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 168-169.

⁵⁷ GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto Sobre a Renda: Pressupostos Constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 41.

convivendo pacificamente no sistema das proposições prescritivas do direito. Os princípios são normas, com todas as implicações que esta posição apodítica venha a suscitar.”⁵⁸

O professor Paulo de Barros Carvalho sugere ainda sua definição de princípio: “é uma regra portadora de núcleos significativos de grande magnitude, influenciando visivelmente a orientação de cadeias normativas, às quais outorga caráter de unidade relativa, servindo de fator de agregação de outras regras do sistema positivo. Advirta-se, entretanto, que, ao aludirmos a ‘valores’, estamos indicando somente aqueles depositados pelo legislador (consciente ou inconscientemente) na linguagem do direito posto.”⁵⁹

Portanto, princípios são normas jurídicas carregadas de forte conotação axiológica.⁶⁰ Apesar de certa diversidade, é certo que todas as normas jurisdicizam fatos de acordo com valores. Entretanto, o componente axiológico varia de intensidade de norma para norma. E em razão de sua intensidade e do papel sintático no conjunto, tal componente acaba exercendo significativa influência sobre o ordenamento. Esse é o entendimento de *princípio*, em Direito, segundo o professor Paulo de Barros Carvalho: “[...] utiliza-se o termo ‘princípio’ para denotar as regras de que falamos, mas também se emprega a palavra para apontar normas que fixam importantes critérios objetivos, além de ser usada, igualmente, para significar o próprio valor, independentemente da estrutura a que está agregado e, do mesmo modo, o limite objetivo sem a consideração da norma.”⁶¹

Para outros autores, como Ronald Dworkin, princípio é “um padrão que deve ser observado, não porque vá promover ou assegurar uma situação econômica, política ou social considerada desejável, mas porque é uma exigência de justiça ou equidade ou alguma outra dimensão da moralidade.”⁶²

Explica ainda Dworkin que “a diferença entre princípios jurídicos e regras jurídicas é de natureza lógica. Os dois conjuntos de padrões apontam para decisões particulares acerca da obrigação jurídica em circunstâncias específicas, mas distinguem-se quanto à natureza da orientação que oferecem.”⁶³

O professor Humberto Ávila, por sua vez, entende que “os princípios são normas imediatamente finalísticas. Estas estabelecem um estado ideal de coisas a ser buscado e, por

⁵⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. Sobre Princípios Constitucionais Tributários. In *Revista de Direito Tributário*-55. São Paulo: Malheiros, p.149.

⁵⁹ Ibid.

⁶⁰ Ver CARVALHO, Paulo de Barros. Sobre Princípios Constitucionais Tributários. In *Revista de Direito Tributário*- 55. São Paulo: Malheiros, p.147.

⁶¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 159.

⁶² DWORKIN, Ronald. *Levando os Direitos a Sério*. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 36.

⁶³ Ibid., p. 39.

isso, exigem a adoção de comportamentos cujos efeitos contribuam para a promoção gradual daquele fim.”⁶⁴

Convém lembrar as lições do mestre Oswaldo Aranha Bandeira de Mello⁶⁵, que lecionava que os princípios podem ser de duas ordens: os de dado direito positivo, que decorrem dos textos legais de determinado Estado, distinguindo-se, entretanto, das disposições isoladas da lei, para informar o regime jurídico nele imperante; os de dada época de estágio do direito, que correspondem à concepção jurídica dominante em certo momento histórico, respeitados os elementos fundamentais de sua cultura e de sua tradição.

Mesmo no caso dos princípios positivados, entendemos que o seu conteúdo semântico é alterado em decorrência do progresso tecnológico, das decisões jurisprudenciais, das posições doutrinárias, das instituições morais, políticas e econômicas de determinado estágio de civilização da Humanidade, nas suas origens e promoções evolutivas.

Cite-se como exemplo o princípio da autonomia municipal brasileira. Logo após a promulgação da Constituição de 1988, o conteúdo semântico atribuído a esse princípio destacava a importância da municipalidade. Era a Constituição Municipalista. Tanto que a doutrina, discutindo a função da lista de serviços veiculada pela lei Complementar, defendia que o rol era meramente sugestivo.

Segundo Misabel Abreu Machado Derzi, em notas de atualização à obra *Direito Tributário Brasileiro*, de Aliomar Baleeiro, “[...] prevaleceu, na jurisprudência de nossos tribunais superiores, a posição **restritiva à autonomia municipal**, que qualificou a lista de serviços de taxativa, abrigoando os únicos e específicos serviços tributáveis pelo ISS. Mesmo após o advento da Constituição de 1988, a maior parte da Doutrina e a jurisprudência dos tribunais superiores posicionaram-se em favor da taxatividade da lista de serviços. Defenderam esse último ponto de vista Rubens Gomes de Sousa, Ruy Barbosa Nogueira, Aliomar Baleeiro, José Afonso da Silva, Ives Gandra Martins, Gilberto de Ulhôa Canto e outros (...).”⁶⁶

Para o professor Roque Carrazza, “a lista de serviços, segundo estamos convencidos, não é nem taxativa nem exemplificativa, mas meramente sugestiva. Contém sugestões que, desde que constitucionais, poderão ser levadas em conta pelo legislador municipal, ao instituir, *in abstracto*, o ISS. Prestações de serviços não mencionadas na referida lista, desde

⁶⁴ ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 38.

⁶⁵ Ver BANDEIRA DE MELLO, Oswaldo Aranha. *Princípios Gerais de Direito Administrativo*. Introdução. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 419. v.1.

⁶⁶ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. (atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi). Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 502-3.

que, evidentemente, tipifiquem verdadeiras prestações de serviços, poderão ser alvo de tributação municipal (se, é claro, o Município legislar nesse sentido).”⁶⁷

O professor Geraldo Ataliba assim se manifesta sobre a questão: “[...] nem mesmo exemplificativo é o rol de serviços tributáveis pelos Municípios. Como demonstrado, se à lei Complementar nacional o que cabe é só traçar regras sobre conflitos e regular limitações constitucionais ao poder de tributar (§ 1º do art. 18 da CF) qualquer fórmula que adote, somente podem prevalecer nos casos para os quais foram elas previstas (as normas gerais).”⁶⁸

O mestre Aires F. Barreto afirma que “seja na Doutrina, seja na jurisprudência, em ambas têm prevalecido interpretação que vê as listas de serviços como taxativas. Tem-se entendido que a lei municipal é vinculada por estas listas. Essa exegese, *data venia*, é contrária à Constituição, em suas mais fundamentais exigências. [...] Em síntese: a lei Complementar não pode criar hipótese de incidência do ISS. Não obstante, a Lei Complementar 56/87 elenca 99 itens que descreveriam os únicos serviços tributáveis pelo Município. Isto porque a Doutrina tem aceito que esta lista é exaustiva, é taxativa, influenciando, *data venia*, equivocadamente, o Poder Judiciário.”⁶⁹

Segundo o professor José Eduardo Soares de Melo, “na medida em que os Municípios estejam subordinados ao Congresso Nacional – no tocante à edição de lei Complementar definindo (estipulando) os serviços que poderão prever em suas legislações, e promover à respectiva exigibilidade — **é evidente que a referida autonomia fica totalmente prejudicada. Os interesses do Congresso Nacional não podem jamais sobrepor-se à autonomia municipal, que restará impossibilitada para auferir os valores necessários (ISS) ao atendimento de suas necessidades.** Não há nenhum sentido jurídico no fato da arrecadação tributária ficar submetida aos interesses do Congresso na medida em que as listas sejam mais ou menos abrangentes da gama significativa de serviços”⁷⁰ (grifo nosso)

É importante ressaltar que tem prevalecido, na jurisprudência de nossos tribunais, o entendimento que qualifica a lista de serviços como taxativa, diminuindo a importância dos municípios.

E com a inclusão de um dispositivo, pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003, que estabelece que a lei complementar poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, foi

⁶⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. Inconstitucionalidades dos itens 21 e 21.1, da lista de serviços anexa à LC 116/2003. TÔRRES, Héleno Traveira (org.). In *ISS na lei complementar n. 116/2003 e na Constituição*. Barueri, SP: Manole, 2004, p. 360, nota de rodapé 18.

⁶⁸ ATALIBA, Geraldo. *Revista de Direito Tributário* - 35, Parecer. São Paulo: Malheiros, p. 88.

⁶⁹ BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. São Paulo: Dialética, 2003, p. 115.

⁷⁰ MELO, José Eduardo Soares de. *ISS - Aspectos Teóricos e práticos*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003, p. 51.

instituído o “Super Simples”; assim, temos um Estado cada vez mais centralizado e menos municipalista.

Observa-se, portanto, com este exemplo, que o conteúdo semântico do princípio da autonomia municipal da Constituição de 1988, em decorrência das decisões jurisprudenciais e das alterações constitucionais, foi **totalmente modificado**, estando hoje tal princípio, em termos de direito tributário, praticamente esvaziado de seu significado original.

A fim de discorrer adequadamente sobre o objeto deste estudo — solução transacional —, mais especificamente Arbitragem e Transação administrativas no direito tributário, é indispensável, antes, fazer reflexões acerca de alguns princípios constitucionais e do atual conteúdo semântico deles.

2. 2 Dos Princípios Constitucionais

Destacamos, no presente trabalho, alguns princípios que afetam diretamente o tema em discussão. Entretanto, advertimos que o tema em questão também está sob a égide de outros princípios que não figuram nas enumerações abaixo.

2.2.1 Do Princípio da Universalidade da Jurisdição

Determina o art. 5º, XXXV, da Constituição Federal de 1988, que “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito.”

Desse modo, como afirma Vicente Grecco Filho, “a determinação constitucional dirige-se diretamente ao legislador ordinário e, conseqüentemente, a todos os atos, normativos ou não, que possam impedir o exercício do direito de ação.”⁷¹ Portanto, é ao legislador que o princípio é consagrado. Note-se que o autor ainda destaca: “A proibição da autotutela, porém, no campo dos direitos civis, não quer dizer que o direito não encoraje a conciliação, a autocomposição, **quando os direitos das partes são disponíveis, isto é, as partes têm capacidade e poder de transigir**. Aliás, o Código de Processo Civil acentuou a figura da conciliação, da arbitragem (Lei n. 9.307/96), da transação etc., mas, ante a resistência das

⁷¹ GRECO FILHO, Vicente. *Direito processual civil brasileiro: teoria geral do processo e auxiliares da justiça*. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 43. v.1.

partes, a invasão do patrimônio jurídico de outrem só se faz mediante ordem judicial, respeitado o devido processo legal.”⁷² (grifo nosso)

Também é preciso ressaltar que o direito de pedir a tutela jurisdicional não é incondicional e genérico. É necessário que atenda a certas exigências previstas na legislação, a saber: a legitimidade para a causa, o interesse de agir e a possibilidade jurídica do pedido.

Segundo o professor Moreira Neto, “numa sociedade contemporânea, que exalta os valores liberais e democráticos, a jurisdição é e deve continuar a ser um monopólio indisputável do Estado, uma vez que é absolutamente necessário que exista esse terceiro, parte neutra e dotada do atributo da coercitividade, para dar a última palavra em todas as controvérsias litigiosas; ocorre apenas que essa prerrogativa não envolve, não elimina nem prejudica a busca da justiça, enquanto anseio e atividade humana, que não é monopólio de ninguém, nem mesmo de organizações políticas.”⁷³

Observe-se que a jurisprudência já se manifestou a respeito da constitucionalidade da arbitragem, considerando a Lei nº 9.307, de 23 de setembro de 1996, de aplicação imediata e constitucional, nos moldes em que já decidiu o Supremo Tribunal Federal no julgamento do AgRgSE 5206-7/Reino da Espanha:

“1. Sentença estrangeira: laudo arbitral que dirimiu conflito entre duas sociedades comerciais sobre direitos inquestionavelmente disponíveis — a existência e o montante de créditos a título de comissão por representação comercial de empresa brasileira no exterior: compromisso firmado pela requerida que, neste processo, presta anuência ao pedido de homologação: ausência de chancela, na origem, de autoridade judiciária ou órgão público equivalente: homologação negada pelo Presidente do STF, nos termos da jurisprudência da Corte, então dominante: agravo regimental a que se dá provimento, por unanimidade, tendo em vista a edição posterior da L. 9.307, de 23.9.96, que dispõe sobre a arbitragem, para que, homologado o laudo, valha no Brasil como título executivo judicial.

2. Laudo arbitral: homologação: Lei da Arbitragem: controle incidental de constitucionalidade e o papel do STF. A constitucionalidade da primeira das inovações da Lei da Arbitragem — a possibilidade de execução específica de compromisso arbitral — não constitui, na espécie, questão prejudicial da homologação do laudo estrangeiro; a essa interessa apenas, como premissa, a extinção, no direito interno, da homologação judicial do laudo (arts. 18 e 31), e

⁷² GRECO FILHO, Vicente. *Direito processual civil brasileiro: teoria geral do processo e auxiliares da justiça*. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 37. v.1.

⁷³ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Mutações do Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 274.

sua conseqüente dispensa, na origem, como requisito de reconhecimento, no Brasil, de sentença arbitral estrangeira (art. 35). A completa assimilação, no direito interno, da decisão arbitral à decisão judicial, pela nova Lei de Arbitragem, já bastaria, a rigor, para autorizar a homologação, no Brasil, do laudo arbitral estrangeiro, independentemente de sua prévia homologação pela Justiça do país de origem. Ainda que não seja essencial à solução do caso concreto, não pode o Tribunal — dado o seu papel de "guarda da Constituição" — se furtar a enfrentar o problema de constitucionalidade suscitado incidentalmente (v.g. MS 20.505, Néri).

3. **Lei de Arbitragem (L. 9.307/96): constitucionalidade**, em tese, do juízo arbitral; discussão incidental da constitucionalidade de vários dos tópicos da nova lei, especialmente acerca da compatibilidade, ou não, entre a execução judicial específica para a solução de futuros conflitos da cláusula compromissória e a garantia constitucional da universalidade da jurisdição do Poder Judiciário (CF, art. 5º, XXXV). Constitucionalidade declarada pelo plenário, considerando o Tribunal, por maioria de votos, que a manifestação de vontade da parte na cláusula compromissória, quando da celebração do contrato, e a permissão legal dada ao juiz para que substitua a vontade da parte recalcitrante em **firmar o compromisso não ofendem o artigo 5º, XXXV, da CF**. Votos vencidos, em parte — incluído o do relator - que entendiam inconstitucionais a cláusula compromissória - dada a indeterminação de seu objeto — e a possibilidade de a outra parte, havendo resistência quanto à instituição da arbitragem, recorrer ao Poder Judiciário para compelir a parte recalcitrante a firmar o compromisso, e, conseqüentemente, declaravam a inconstitucionalidade de dispositivos da Lei 9.307/96 (art. 6º, parág. único; 7º e seus parágrafos e, no art. 41, das novas redações atribuídas ao art. 267, VII e art. 301, inciso IX do C. Pr. Civil; e art. 42), por violação da garantia da universalidade da jurisdição do Poder Judiciário. Constitucionalidade — aí por decisão unânime, dos dispositivos da Lei de Arbitragem que prescrevem a irrecorribilidade (art. 18) e os efeitos de decisão judiciária da sentença arbitral (art. 31).”⁷⁴ (grifo nosso)

Saliente-se que, anteriormente, em 1974, o STF já havia se manifestado a respeito da legalidade do juízo arbitral, reconhecendo que o nosso direito sempre o admitiu e consagrou, até mesmo nas causas contra a Fazenda:

“INCORPORAÇÃO, BENS E DIREITOS DAS EMPRESAS ORGANIZAÇÃO LAGE E DO ESPÓLIO DE HENRIQUE LAGE. JUÍZO ARBITRAL. CLÁUSULA DE

⁷⁴ SE-AGR 5206/Ep – Espanha, Ag. Reg. Na Sentença Estrangeira, Relator(A): Min. Sepúlveda Pertence, Julgamento: 12/12/2001, Órgão Julgador: Tribunal Pleno, Publicação: DJ 30-04-2004 Pp-00029, Ementa: Vol-02149-06 Pp-00958.

IRRECORRIBILIDADE. JUROS DA MORA. CORREÇÃO MONETÁRIA. 1. **LEGALIDADE DO JUÍZO ARBITRAL, QUE O NOSSO DIREITO SEMPRE ADMITIU E CONSAGROU, ATÉ MESMO NAS CAUSAS CONTRA A FAZENDA. PRECEDENTE DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.** 2. LEGITIMIDADE DA CLÁUSULA DE IRRECORRIBILIDADE DE SENTENÇA ARBITRAL, QUE NÃO OFENDE A NORMA CONSTITUCIONAL. 3. JUROS DE MORA CONCEDIDOS, PELO ACÓRDÃO AGRAVADO, NA FORMA DA LEI, OU SEJA, A PARTIR DA PROPOSITURA DA AÇÃO. RAZOÁVEL INTERPRETAÇÃO DA SITUAÇÃO DOS AUTOS E DA LEI N. 4.414, DE 1964. 4. CORREÇÃO MONETÁRIA CONCEDIDA, PELO TRIBUNAL A *QUO*, A PARTIR DA PUBLICAÇÃO DA LEI N. 4.686, DE 21.6.65. DECISÃO CORRETA. 5. AGRAVO DE INSTRUMENTO A QUE SE NEGOU PROVIMENTO.”⁷⁵ (grifo nosso)

Portanto, em face de tais argumentos, entendemos superadas as barreiras constitucionais, legais e processuais em relação ao instituto da arbitragem.

2.2.2 Dos Princípios Constitucionais da Administração Pública

A Constituição Federal estabeleceu explícita e implicitamente vários princípios que fundamentam a organização estatal e o sistema jurídico.

Em seu art. 37 determina, expressamente, que a Administração Pública deve obedecer aos princípios da Legalidade, Impessoalidade, Moralidade, Publicidade e Eficiência.

A doutrina, por sua vez, propõe que o Direito Administrativo se fundamente em outros princípios que não os mencionados no art. 37, como adverte Celso Antônio Bandeira de Mello: “Fácil é ver-se, entretanto, que inúmeros outros (princípios) mereceram igualmente consagração constitucional: uns, por constarem expressamente da Lei Maior, conquanto não mencionados no art. 37, *caput*; outros, por nele estarem abrigados logicamente, isto é, como conseqüências irrefragáveis dos aludidos princípios; outros, finalmente, por serem implicações evidentes do próprio Estado de Direito e, pois, do sistema constitucional como um todo.”⁷⁶

⁷⁵ AI 52181 / GB – Guanabara Agravo De Instrumento Relator(A): Min. Bilac Pinto. Julgamento: 14/11/1973 Órgão Julgador: Tribunal Pleno Publicação DJ 15-02-1974.

⁷⁶ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 56.

Entendemos, com base nas lições de Celso Antonio Bandeira de Mello, que os dois sustentáculos do direito administrativo são os princípios da Legalidade e da Supremacia e Indisponibilidade do Interesse Público. Nesse sentido, Maria Sylvia Di Pietro afirma: “Os dois princípios fundamentais e que decorrem da assinalada bipolaridade do direito administrativo-liberdade do indivíduo e autoridade da Administração - são os princípios da legalidade e da supremacia do interesse público sobre o particular, que não são específicos do direito administrativo porque informam todos os ramos do direito público; no entanto, são essenciais, porque, a partir deles, constroem-se todos os demais.”⁷⁷

Entretanto, “[...] a supremacia e a indisponibilidade do interesse público têm sido invocadas, com freqüência, para justificar atos incompatíveis com a ordem constitucional democrática. É necessário, por isso, encontrar solução mais satisfatória e mais adequada em face da Constituição de 1988.”⁷⁸

Nesse sentido, procuraremos, em seguida, buscar a harmonização e a conceituação desses princípios.

2.2.3 Do Princípio da Supremacia e Indisponibilidade do Interesse Público

Os interesses públicos, “[...] qualificados como próprios da coletividade, internos ao setor público —, não se encontram à livre disposição de quem quer que seja, por inapropriáveis. O próprio órgão administrativo que os representa não tem disponibilidade sobre eles, no sentido de que lhe incumbe apenas curá-los — o que é também um dever — na estrita conformidade do que predispuer a *intentio legis*.”⁷⁹

Ora se é o interesse público “[...] que está em jogo portanto, de toda a coletividade, é lógico deva ele prevalecer sobre o privado [...] Com efeito, a consequência da supremacia do interesse público é a indisponibilidade. Decorre, daí, que, mesmo ao delegar o exercício de determinadas funções públicas a outrem, a Administração delas não poderá dispor.”⁸⁰

Para o professor Paulo de Barros Carvalho, o Princípio da Supremacia do Interesse Público ao do particular “é um dos postulados essenciais para a compreensão do *regime*

⁷⁷ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 18. ed. São Paulo:Atlas, 2004, p.67.

⁷⁸ JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 36.

⁷⁹ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 34.

⁸⁰ FIGUEIREDO, Lúcia Valle. *Curso de direito administrativo*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 66.

jurídico — administrativo e está presente em capítulos importantíssimos do Direito Tributário.”⁸¹

Os interesses públicos “são inapropriáveis. O titular do órgão administrativo incumbido de representá-los não tem poder de disposição, havendo de geri-los na mais estreita conformidade do que preceitua a lei. A disponibilidade dos interesses públicos está permanentemente retida no âmbito do Estado, que a manipula de modo soberano, exercitando sua função legislativa. Corolário desse princípio, no terreno dos tributos, é a premência absoluta de lei, em toda a circunstância em que ao administrador tributário cabe remitir débitos, **transigir**, efetuar compensações ou lidar, de algum modo, com a titularidade de bens ou interesses do Erário.”⁸² (grifo nosso)

A supremacia do interesse público “[...] significa sua superioridade sobre os demais interesses existentes em sociedade. Os interesses privados não podem prevalecer sobre o interesse público. A indisponibilidade indica a impossibilidade de sacrifício ou transigência quanto ao interesse público, e é uma decorrência de sua supremacia.”⁸³

Entretanto, “essas concepções são relevantes, mas propiciam problemas insuperáveis, relacionados com a ausência de instrumento jurídico para **determinar o efetivo interesse público**. Isso dá margem a arbitrariedades ofensivas à democracia e aos valores fundamentais.”⁸⁴ (grifo nosso)

Assim, devemos observar que “o princípio do interesse público adquire nova roupagem. No período do Estado liberal, o interesse público a ser protegido era aquele de feição utilitarista, inspirado nas doutrinas contratualistas liberais do século XVIII, reforçadas pelas doutrinas de economistas como Adam Smith e Stuart Mill. O Direito tinha que servir à finalidade de proteger as liberdades individuais como instrumento de tutela do bem-estar geral, em sentido puramente material. Com a nova concepção do Estado de Direito, o interesse público humaniza-se, à medida que passa a preocupar-se não só com os bens materiais que a liberdade de iniciativa almeja, mas também com valores considerados essenciais à existência digna; quer-se liberdade com dignidade, o que exige atuação do Estado para diminuir as desigualdades sociais e levar a toda a coletividade o bem-estar social. O interesse público, considerado sob o aspecto jurídico, reveste-se de um aspecto ideológico e passa a confundir-se com a idéia de bem comum.”⁸⁵

⁸¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 173.

⁸² *Ibid.*, p. 173-174.

⁸³ JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 37.

⁸⁴ *Ibid.*, p. 37.

⁸⁵ DI PIETRO, Maria Sylvania Zanella. *Parcerias na Administração Pública*. São Paulo: Atlas, 2002, p. 26.

Assim, torna-se imprescindível um **reexame do conceito de Interesse Público**, pois a função primordial que lhe é atribuída exige contornos mais precisos.

Além disso, é importante destacar que não se trata de um único interesse, conforme salienta o professor Marçal Justen Filho: “Uma crítica insuperável reside em que a teoria do interesse público pressupõe a existência de um interesse público **único**, o que representa a desnaturação da realidade social e jurídica. Quando se afirma que os conflitos de interesse se resolvem por via da prevalência ‘do’ interesse público, produz-se uma simplificação que impede a perfeita compreensão da realidade.”⁸⁶

Dessa forma, o que se pode verificar é a existência de múltiplos interesses públicos, e cada um deles igualmente fazendo jus aos atributos de “supremos” e “indisponíveis”.

Isso porque uma das características do Estado contemporâneo é a diversidade dos interesses, a defesa concomitante de posições subjetivas contrárias e a variação dos arranjos entre diferentes grupos. É o Estado pluriclasse.

Levando em conta esse contexto plural e contraditório, todo cuidado é pouco para se empregar o conceito de interesse público.

Em razão de não haver maiorias permanentes, com interesses comuns, não existe uma forma de se determinar qual é “o” interesse da “maioria” do povo. As sociedades atuais encontram-se desprovidas de um conjunto homogêneo de interesses privados ao qual se possa qualificar como interesse da maioria. Conforme foi mencionado, no âmbito pós-moderno há fragmentação e pluralidade de sujeitos, estes com interesses contrapostos e distintos.

A título de uma melhor compreensão de nossa contemporaneidade, isto é, da conjuntura da Pós-Modernidade, vale a pena observar o contraponto entre modernismo e pós-modernismo estabelecido pelo crítico marxista Fredric Jameson: “O modernismo também se preocupava compulsivamente com o Novo e tentava captar sua emergência (...); **o pós-moderno**, entretanto, **busca rupturas**, busca eventos em vez de novos mundos, busca o instante revelador depois do qual nada mais foi o mesmo, busca um ‘quando-tudo-mudou’ (...), **busca os deslocamentos e mudanças irrevogáveis na apresentação dos objetos e do modo como eles mudam**. Os modernos estavam interessados no que poderia acontecer depois de tais mudanças e nas suas tendências gerais: pensavam no objeto em si mesmo, substantivamente, de modo essencialista ou utópico. Nesse sentido, o pós-modernismo é mais formal (...); apenas cronometra as variações e sabe, bem demais, que os conteúdos são somente outras imagens. No modernismo (...), ainda subsistem algumas zonas residuais da

⁸⁶ JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 43.

‘natureza’, ou do ‘ser’, do velho, do mais velho, do arcaico; a cultura ainda pode fazer alguma coisa com tal natureza e trabalhar para reformar esse ‘referente’. O pós-modernismo é o que se tem quando o processo de modernização está completo e a natureza se foi para sempre. É um mundo mais completamente humano do que o anterior, mas é um mundo no qual a ‘cultura’ se tornou uma verdadeira ‘segunda natureza’.”⁸⁷ (grifos nossos)

Ora, em face de uma situação que abriga ao mesmo tempo todas essas “fraturas” e mudanças, bem como pontos de vista divergentes (e nenhum deles aparentemente capaz de traduzir a vontade de uma maioria), parece mais apropriado supor, conforme Cassese, que “[...] após a afirmação do Estado pluriclasse, cada interesse coletivo é suscetível de reconhecimento e tutela pública. Não existe o interesse público, mas os interesses públicos, no plural. As leis que jurisdicizam interesses não podem estabelecer uma escala entre si, indicando qual deva prevalecer. Daí a existência de um grande número de interesses públicos concorrentes. Por conseguinte, a administração deve estabelecer o fim da disputa entre eles. Longe de ser um exemplo do poder ‘legal – racional’, conforme o modelo de Max Weber, as administrações públicas seriam um campo de batalha, se não houvesse o ordenamento procedimental da sua atividade.”⁸⁸

É preciso que todos os setores da sociedade tenham a oportunidade de se manifestar, a fim de diminuir cada vez mais as barreiras entre o Estado e os cidadãos. Uma sociedade pluralista é aquela em que os representantes dos vários grupos têm a mesma possibilidade de participação.

Nessa sociedade, “[...] a satisfação de interesses públicos não exclui, necessariamente, o atendimento de interesses privados, portanto, sob essa ótica mais moderna, enfraquece-se a idéia de que o Estado, para garantir o interesse público, precise, necessariamente, se valer de meios unilaterais impositivos. Ao contrário, o atendimento do bem comum reclama justa ponderação entre interesses públicos (muitas vezes desalinhados) e interesses privados. Nesse

⁸⁷ JAMESON, Fredric. *Pós-Modernismo – A lógica cultural do capitalismo tardio*. Tradução de Maria Elisa Cevalco. São Paulo: Ática, 1996, p. 13.

⁸⁸ CASSESE, Sabino. *Le basi del diritto amministrativo*. 6. ed. Milano: Garzanti Editore, 2004, p. 442. Tradução da autora. No original: “[...] dopo l’affermazione dello Stato pluriclasse, ogni interesse collettivo è suscettibile di riconoscimento e di tutela pubblici. Non esiste l’interesse pubblico, ma gli interessi pubblici, al plurale. Le leggi, nel canonizzare tali interessi, non possono sempre stabilire una scala tra di loro, indicando quale debba prevalere. Di qui l’esistenza di un gran numero di interessi pubblici concorrenti. Dunque, gli uffici pubblici si trovano ad essere portatori di fini in competizione tra di loro. Ben lungi dall’essere un esempio di potere legale-razionale, secondo il noto modello di Max Weber, le amministrazioni pubbliche sarebbero un campo di battaglia, se non vi fosse l’ordinamento procedimentale della loro attività.

sentido, na moderna sociedade pluralista, assumem posição privilegiada os instrumentos consensuais”⁸⁹

Nesse tipo de sociedade, multiplicam-se os interesses a serem protegidos, e o Estado não é mais o titular exclusivo do interesse público, uma vez que não tem condições de assumir todas as novas atividades de interesse geral; há vários interesses públicos, representativos dos vários setores da sociedade civil.⁹⁰

Observa-se, portanto, a dificuldade de se conceituar **interesse público** nesse contexto da Pós-Modernidade. Entretanto, torna-se aqui indispensável uma tentativa, e aquela que, a nosso ver, apresenta-se como mais viável é a de uma conceituação baseada no atual direito positivo. Advertimos que usaremos a expressão **interesse público** no singular, embora ela se refira ao conjunto de interesses públicos.

2.2.3.1 Do Conceito de Interesse Público

Como já referimos, no Estado antigo não seria possível ao particular intentar uma ação contra o Estado. Este era a autoridade, a vontade absoluta do Príncipe, que não podia ser submetido à justiça e ser chamado a responder em juízo.

Havia, entretanto, “que assegurar a tutela jurídica pelo menos naqueles casos em que o Estado agisse como *privatus*, comprando, vendendo, tomando em arrendamento bens imobiliários, emprestando ou confessando dívidas, aceitando heranças ou fazendo doações, exigindo qualquer contribuição dos particulares etc., tudo aquilo, em suma, que se traduzisse numa disputa entre o meu e o teu — e daí surgiu, como criação espontânea e que se desenvolveu, a ficção de se considerar existente, ao lado do Estado, uma outra pessoa moral, submetida ao Príncipe, que, por intermédio dela, agiria ativa e passivamente, nisso consistindo a famosa doutrina do Fisco.”⁹¹

O Fisco era o caixa do Estado, encarregado de buscar os meios financeiros necessários ao governo e, “se o Príncipe despojava alguém dos seus haveres, impunha ao Fisco a obrigação de pagar ao expropriado certa soma; se rescindia um contrato ou o violava e o prejudicado reclamava era com o Fisco que se teria de haver; se nomeava um funcionário e

⁸⁹ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Transações administrativas: um contributo ao estudo do contrato administrativo como mecanismo de prevenção e terminação de litígios e como alternativa à atuação administrativa autoritária, no contexto de uma administração pública mais democrática*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 509.

⁹⁰ Ver DI PIETRO, Maria Sylvania Zanella. *Parcerias na Administração Pública*. São Paulo: Atlas, 2002, p. 31.

⁹¹ CASTRO NUNES, José de. *Da fazenda pública em juízo*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1950, p. 284.

estipulava um salário, era o Fisco quem lho pagaria em virtude de uma convenção complementar que com ele celebraria; se o Fisco arrecadava um tributo não devido, contra ele, e não o Estado, seria a ação fundada na *conditio indebiti*.⁹²

E foi em virtude dessa ficção que o Fisco não tinha maiores imunidades do que o particular a quem acionasse e, desse modo, estavam “[...] ambos sujeitos à jurisdição civil. O juiz era solenemente desobrigado pelo Príncipe de ‘defender o nosso interesse’, porque o Fisco, embora Caixa do Estado, era também súdito, podendo assim o juiz sentenciar contra o fisco sem sentenciar contra o Rei.”⁹³

Como podemos observar, até mesmo no Estado absolutista havia a separação entre o interesse do príncipe e o do fisco. Esse interesse do príncipe evoluiu, nos dias atuais, nas sociedades democráticas, para o interesse coletivo, mais precisamente, na contemporaneidade, para interesses coletivos; ainda assim cabe diferenciar estes interesses do interesse do fisco, conforme mais adiante faremos.

Convém referir, nesse momento, antes de propor qualquer definição, que um conceito não parece ser algo definitivo, mas passível de variações conforme as circunstâncias como o contexto histórico, por exemplo.

No que diz respeito a interesse público, verifica-se que, de fato, seu conceito vem sendo modificado através dos tempos.

Afirma-se que o Estado é instrumento de realização do interesse público, porém é necessário ressaltar que tal interesse existe antes do Estado. Como adverte Marçal Justen Filho, “o primeiro equívoco é confundir interesse público e interesse estatal, o que gera um raciocínio circular: o interesse é público porque atribuído ao Estado, e é atribuído ao Estado por ser público.”⁹⁴

Logo, o interesse é público não por ser de titularidade do Estado; ao contrário, é atribuído ao Estado por ser público. Por outro lado, também há interesses públicos que não são de titularidade do Estado, o que envolve uma opção política e reflete o modo como a sociedade se organiza.

Segundo Diogo de Figueiredo Moreira Neto, “interesses estão sempre conotados a valores. Cada interesse contém, portanto, um ou mais valores informativos: afetivos, morais, utilitários, estéticos etc.”⁹⁵

⁹² CASTRO NUNES, José de. *Da fazenda pública em juízo*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1950, p. 284-285.

⁹³ *Ibid.*, p. 285.

⁹⁴ JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 38.

⁹⁵ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Curso de direito administrativo: parte introdutória, parte geral e parte especial*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 90.

Antes de iniciar a tarefa de descrever interesses, convém revigorar alguns pressupostos. Se direito é linguagem (manifestada pelo texto), e norma é o significado que colhemos (construímos) de sua leitura, torna-se imprescindível, dessa forma, conhecer as palavras para cumprir as ordens transmitidas, pois, se alterarmos os significados das palavras, conseqüentemente, alteraremos as normas.

O significado é empírico, ou seja, diz respeito ao modo como os usuários da linguagem empregam-nas no contexto da comunicação. Assim, devemos buscar nos dicionários de línguas o uso primário dos vocábulos.

O legislador deve usar o significado primário das palavras e, quando não o fizer, deve explicitá-lo (ou seja, positivá-lo), uma vez que alterações no significado das palavras acarretam modificações no conteúdo legislado⁹⁶. Conforme se pode notar, a definição não é uma decisão arbitrária do intérprete ou do legislador.

Logo, nas relações tipicamente públicas, a lei deve positivá-lo e identificar um determinado interesse geral, defini-lo como um interesse público e, com isso, priorizá-lo em detrimento dos demais interesses.

Isso significa que uma norma legal tem necessariamente de enunciar o interesse público a ser alcançado; em decorrência disso, é preciso também determinar as competências, as condições de proteção, os direitos e os deveres jurídicos correlatos a tal interesse.

Portanto, interesse público é a vontade relevante para a segurança e para o bem-estar da sociedade que o ordenamento jurídico positiva, cabendo ao Estado satisfazê-la sob regime próprio.⁹⁷ Dessa forma, “devem ficar a cargo do Estado as atividades que lhe são próprias como ente soberano, consideradas indelegáveis ao particular (segurança, defesa, justiça, relações exteriores, legislação, polícia); e devem ser regidas pelo princípio da subsidiariedade as atividades sociais (educação, saúde, pesquisa, cultura, assistência) e econômicas (industriais, comerciais, financeiras), as quais o Estado só deve exercer em caráter supletivo da iniciativa privada, quando ela for deficiente.”⁹⁸

Renato Alessi, por sua vez, faz uma distinção entre “interesse público primário” e “interesse secundário”, assim como Celso Antônio Bandeira de Mello: “Interesse público ou primário, repita-se, é o pertinente à sociedade como um todo, e só ele pode ser validamente objetivado, pois este é o interesse que a lei consagra e entrega à compita do Estado como representante do corpo social. Interesse secundário é aquele que atina tão-só ao aparelho

⁹⁶ Ver CARRIÓ, Genaro R. *Notas sobre Derecho y Lenguaje*. 4º ed. Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1990.

⁹⁷ Ver MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Mutações do Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 277-278.

⁹⁸ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Parcerias na Administração Pública*. São Paulo: Atlas, 2002, p. 31.

estatal enquanto entidade personalizada, e que por isso mesmo pode lhe ser referido e nele encarnar-se pelo simples fato de ser pessoa.”⁹⁹

Assim, observa-se que a noção de interesse público reflete na própria organização da Administração Pública, já que a expressão refere os interesses da sociedade (interesse público primário) e não os da máquina administrativa, Fisco, (interesse público secundário).

E, nesse sentido, “[...] a indisponibilidade do interesse público não pode ser confundida com a disponibilidade de um interesse público determinado, isto é, a Administração, em prol do melhor interesse público possível, deve atuar nos limites da competência legal que lhe tenha sido outorgada, mesmo que essa atuação redunde no afastamento de determinado interesse público, quando a medida ocasionar o atendimento otimizado do feixe de interesses públicos. Enfim, à luz do princípio da indisponibilidade do interesse público, desde que exista lei que autorize a disposição ou procedimentos de ponderação, como se dá na cláusula setorial autorizativa de transação, a Administração pode dispor de determinado interesse público para fazer prevalecer o atendimento otimizado do feixe de interesses públicos que cabe à máquina pública zelar.”¹⁰⁰

2.2.3.2 Do Interesse Público Primário

O interesse público primário é relativo à sociedade como um todo; trata-se do interesse de cada cidadão, do interesse positivado como público. O Estado tutela interesses imprescindíveis à sociedade, pelo fato de estarem relacionados ao bem-estar, à saúde, à segurança, qualificados pelo ordenamento legal como concernentes ao “interesse público”. Tais interesses são considerados supremos e indisponíveis.

Observe-se que o professor Diogo de Figueiredo Moreira Neto agrupa as atividades da Administração Pública segundo a natureza do interesse público. Saliencia que as atribuições do Estado podem ser classificadas de “atividades-fim” e “atividades-meio”.¹⁰¹ As primeiras referem-se às funções desempenhadas pelo Estado para a satisfação dos interesses públicos

⁹⁹ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 70.

¹⁰⁰ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Transações administrativas: um contributo ao estudo do contrato administrativo como mecanismo de prevenção e terminação de litígios e como alternativa à atuação administrativa autoritária, no contexto de uma administração pública mais democrática*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 510.

¹⁰¹ Ver MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Curso de direito administrativo: parte introdutória, parte geral e parte especial*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 116.

primários e dizem respeito às próprias necessidades da sociedade e, em razão de estarem relacionadas aos administrados, concernem à Administração Pública externa.

Observe-se que, apesar de ser regra, e de pressupor a inegociabilidade, essa indisponibilidade comporta relativização.

Para que os interesses públicos primários sejam atendidos, é necessário considerar a indisponibilidade como algo relativo, isto é, passível de ser negociado; entretanto, isso somente poderá ocorrer com os interesses públicos secundários.

2.2.3.3 Do Interesse Público Secundário

O interesse público secundário é pertinente ao desejo do Estado como ente per si; manifesta-se quando a Administração, no desempenho de suas atividades, adota e operacionaliza as diretrizes dos órgãos governativos. É neste segundo estágio de atuação da Administração que ocorrem a transação e a arbitragem.

Segundo o professor Diogo de Figueiredo Moreira Neto, as “atividades-meio” servem para operacionalizar os interesses institucionais do Estado, referentes aos seus atos, pessoas, serviços etc., destinando-se, portanto, à satisfação dos interesses públicos secundários ou instrumentais e conformando-se à Administração Pública Interna.¹⁰²

Este é o caso da obrigação tributária. Obviamente, para atuar nessa órbita, a Administração demanda autorização legal, em regime de direito público, conforme define o Código Tributário Nacional em seu Art. 171: “a lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e conseqüente extinção de crédito tributário.”

Os recursos obtidos em razão dessa disponibilidade e da otimização do recebimento da obrigação tributária é que permitirão ao Estado atingir os objetivos estabelecidos pelo interesse público primário.

¹⁰² Ver MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Curso de direito administrativo: parte introdutória, parte geral e parte especial*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 116.

2.2.3.4 Do Interesse Público Secundário e do Direito Tributário Participativo

Contemporaneamente, segundo Túlio Rosembuj, “o interesse público atribuído à Administração fiscal pela lei não pode prescindir do interesse legítimo do contribuinte para seu desenvolvimento e sua realização.”¹⁰³

O poder administrativo de imposição, “imposto”, traz a idéia de supremacia da atividade pública (interesse público primário) e confunde o interesse tesoureiro (interesse público secundário) do Estado com o interesse primário, conforme anteriormente destacado.

A função fiscal não pode estar alheia às transformações atuais que ordenam o conjunto da Administração pública.

Por um lado, há o direito de o cidadão participar das atividades tributárias (CF, art. 37, § 3), o que diminui a autonomia do Estado no exercício da função administrativa; por outro, a Administração só pode tutelar o interesse fiscal concernente ao interesse público primário.

Portanto, a atividade administrativa tributária deve buscar o interesse público primário por meio do interesse público secundário. Desse modo, a solução de conflitos pode ocorrer por intermédio da transação e da arbitragem administrativas.

Nesse caso, há “um segmento do poder administrativo” que é compartilhado com o contribuinte, o que provoca a reforma dos procedimentos e da expressão concreta do poder. A função fiscal não é mais exercida unicamente por “autoridades”, assim, esse modelo fiscal não é mais o de imposição.

Hodiernamente, o interesse público atribuído à Administração fiscal não pode ignorar o interesse do cidadão, como propõe o professor da Faculdade de Direito de Coimbra Diogo Leite de Campos, em sua obra intitulada *O Sistema Tributário no Estado dos Cidadãos*.¹⁰⁴

Para esse mestre, o cidadão deve contribuir para o pagamento das despesas públicas. Ao mesmo tempo, deve ser descrito o direito do cidadão à realização do interesse público confiado à Administração fiscal, o que implica, necessariamente, a associação entre o cidadão social e a Administração pública, a fim de se deliberar sobre os recursos tributários.

O contribuinte, dotado de direitos e deveres que pertencem ao indivíduo como membro da Comunidade, pode compartilhar a tarefa gestora com a Administração fiscal, a fim de que esta obtenha recursos para atender aos interesses públicos primários.

¹⁰³ ROSEMBUJ, Túlio. *La Transaccion Tributária*. Barcelona: Atelier, 2000, p. 12. Tradução da autora. No original: “Contemporáneamente, el interés público atribuído a la Administración tributária por la ley no puede prescindir del interés legítimo del contribuyente a su desarrouo y realización.”

¹⁰⁴ CAMPOS, Diogo Leite de. *O Sistema Tributário no Estado dos Cidadãos*. Coimbra: Almedina, 2006.

A Constituição realiza uma leitura da participação, não somente em termos instrumentais relativos à função administrativa, mas, e fundamentalmente, na consideração associativa concernente ao interesse público que a Carta Magna refere (CF, art. 37, § 3). É necessário que seja assim: o contribuinte pode cuidar da realização regular e comum dos tributos para as despesas públicas junto com a Administração. A permissão da participação do contribuinte estabelece um quadro novo na relação jurídica entre o particular e a Administração, pois tanto influencia no exercício da função tributária quanto na decisão ou resolução. É importante ressaltar, porém, que essa interação acarreta tensão permanente entre a autoridade do poder fiscal e o interesse do particular.

O indivíduo e a Administração exigem desta a escolha da melhor das alternativas do interesse fiscal. Isso significa que a participação do contribuinte fortalece a Administração Tributária.

A ponderação, a avaliação dos interesses e a sua comparação são necessárias às decisões, uma vez que os interesses dos partícipes podem ser equivalentes. Entretanto, a ação unilateral, isto é, de império do poder administrativo é uma marca do interesse público primário, na medida em que não pode levar em conta o interesse legítimo do indivíduo.

Na administração pública, o interesse primário deve estar acima do interesse secundário da Administração e a riqueza dos particulares e do setor público deve estar subordinada ao interesse público primário.

A arrecadação dos tributos tem por fim satisfazer as despesas públicas e constitui uma restrição à riqueza privada a favor do interesse público primário. Mas não é adequado identificar o interesse público primário como oposto ao interesse privado, pois tal identificação produz efeitos contraditórios.

Todos devem contribuir para as despesas públicas. O dever de contribuir expõe uma restrição legítima à riqueza do particular. Portanto, deve a atividade da Administração facilitar o dever do contribuinte. Mas, ambos, o contribuinte e a Administração, estão subordinados aos princípios constitucionais e à legislação tributária para a resolução dos conflitos.

2.2.3.5 Do Interesse Público Primário e da Indisponibilidade de Bens e Direitos

Os interesses públicos primários são indisponíveis, como ensina o professor Diogo de Figueiredo Moreira Neto: “Uma vez determinados o interesse público e a competência orgânico-funcional atribuída à Administração Pública para satisfazê-lo, origina-se para esta

um dever de atuar na sua prossecução. Vale dizer que, uma vez por lei cometida uma competência, a entidade, órgão ou agente públicos, não mais lhes cabe senão exercê-la: o interesse público específico torna-se indisponível para a Administração Pública, não importa de que natureza for: patrimonial, fazendário, moral, estético, etc. Em decorrência, a Administração não pode desistir de agir para a satisfação dos interesses que lhe foram confiados, embora isso não a tolha de escolher, **nos limites da própria lei e do Direito, como, quando e de que modo fazê-lo.**”¹⁰⁵ (grifo nosso)

Portanto, positivado o interesse público primário, dele não se pode dispor, ou seja, não se pode usá-lo livremente.

Ressaltamos que a indisponibilidade é do Interesse Público e não dos Bens ou Direitos.

2.2.3.6 Do Interesse Público Secundário e da Disponibilidade de Bens e Direitos

Os interesses públicos secundários existem para operacionalizar os interesses primários: “para executar as tarefas que lhes são próprias sob o regime exclusivamente público, o Estado não prescinde do acesso aos mais diversos bens e serviços produzidos pelo mercado, o que o obriga a atuar também sob o regime privado para obtê-los sem recorrer à imperatividade [...]”¹⁰⁶

É possível também invocar, nas questões afetas à Administração, a distinção entre os atos de império, que são indisponíveis, e os atos de gestão. O professor Oswaldo Aranha Bandeira de Mello explica os conceitos: “Os atos de império seriam aqueles que a Administração Pública tão-somente pratica no uso das suas prerrogativas de autoridade, e se impõem aos cidadãos, obrigados coercitivamente, sem prévio pronunciamento judicial, em virtude do plano diferente das partes, e cujas conseqüências jurídicas verificam-se *ipso jure*. Os atos de gestão seriam aqueles que a Administração Pública pratica no uso das prerrogativas comuns a de todos os cidadãos, particulares, na conservação e desenvolvimento do patrimônio público e efetivação dos seus serviços. É de se salientar que não se reduzem aos atos da Administração Pública como particular, de direito privado, com intenção de lucro, sem preocupação imediata e direta do interesse público, mas compreendiam também os atos

¹⁰⁵ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Curso de direito administrativo: parte introdutória, parte geral e parte especial*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 90.

¹⁰⁶ Id. *Mutações do Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 278.

praticados nas mesmas condições que os particulares, porém feitos na consecução de objetivo público, relativos ao seu patrimônio e aos seus serviços.”¹⁰⁷

Na mesma linha de raciocínio, o professor e ministro do Supremo Tribunal Federal Eros Roberto Grau salienta: “é preciso não confundirmos o Estado-aparato com o Estado-ordenamento. [...] o Estado-aparato (a Administração) atua vinculado pelas mesmas estipulações que vinculam o particular; ambos se submetem à lei (Estado-ordenamento) [...]”¹⁰⁸

Portanto, os interesses públicos secundários têm características patrimoniais e são disponíveis. Essa conclusão traz à tona a solução referente à matéria suscetível de ser submetida à transação e à arbitragem: os interesses públicos secundários, que têm natureza instrumental.

2.2.4 Do Princípio da Legalidade

O princípio da legalidade está explícito em nosso sistema, no art. 5,º § II: “Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.”

O direito objetiva normatizar a conduta humana; assim, para alcançar essa meta, cria direitos e deveres correlatos por meio de lei, conforme o princípio da legalidade: “[...] a relevância desse cânone transcende qualquer argumentação que pretenda enaltecê-lo.”¹⁰⁹

Sabino Cassese, professor de Direito Administrativo da Universidade “La Sapienza”, de Roma, afirma: “Mais recentemente, foi observado que, na experiência contemporânea, o princípio da legalidade assume significado diverso, mais limitado sob certo aspecto, porém mais aperfeiçoado sob outro aspecto: este referente à atividade administrativa quando esta se exprime em atividades com poder de império.”¹¹⁰

Maria Sylvia Zanella Di Pietro, por sua vez, ensina: “Segundo o princípio da legalidade, a Administração Pública só pode fazer o que a lei permite. No âmbito das relações

¹⁰⁷ BANDEIRA DE MELLO, Oswaldo Aranha. *Princípios Gerais de Direito Administrativo*. Introdução. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 481. v.1.

¹⁰⁸ GRAU, Eros Roberto. Da Arbitrabilidade de Litígios Envolvendo Sociedades de Economia Mista e da Interpretação de Cláusula Compromissória. In *Revista de Direito Bancário do Mercado de Capitais e da Arbitragem*. São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 18, 2002, p. 401.

¹⁰⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 168.

¹¹⁰ CASSESE, Sabino. *Le basi del diritto amministrativo*. 6. ed. Milano: Garzanti Editore, 2004, p. 442. Tradução da autora. No original: *Più di recente, è stato notato che nell'esperienza contemporanea, il principio di legalità assume un significato diverso, più limitato sotto un certo aspetto, ma più affinato sotto un altro aspetto: esso attiene all'attività amministrativa in quanto questa si esprime in atti aventi un contenuto autoritativo.*

entre particulares, o princípio aplicável é o da autonomia da vontade, que lhes permite fazer tudo o que a lei não proíbe.”¹¹¹

Referindo o mesmo princípio, Celso Antônio Bandeira de Mello esclarece: “Assim, o princípio da legalidade é o da completa submissão da Administração às leis. Esta deve tão-somente obedecê-las, cumpri-las, pô-las em prática. Daí que a atividade de todos os seus agentes, desde o que lhe ocupa a cúspide, isto é, o Presidente da República, até o mais modesto dos servidores, só pode ser a de dóceis, reverentes, obsequiosos cumpridores das disposições gerais fixadas pelo Poder Legislativo, pois esta é a posição que lhes compete no Direito brasileiro.”¹¹²

Para Hely Lopes Meirelles, o princípio da legalidade “[...] significa que o administrador público está, em toda a sua atividade funcional, sujeito aos mandamentos da lei e às exigências do bem comum, e deles não se pode afastar ou desviar, sob pena de praticar ato inválido e expor-se a responsabilidade disciplinar, civil e criminal, conforme o caso.”¹¹³

A lei não é um limite para a Administração, como ensina Zanobini, citado por Sabino Cassese: “ ‘a lei diz que a administração pode fazer’. ‘Enquanto o indivíduo pode fazer qualquer coisa que não lhe é expressamente vedada, a administração pode fazer apenas o que a lei expressamente permite’. ‘A atividade administrativa, mesmo quando sua liberdade é aparentemente maior, desenvolve-se sempre em obediência às regras de lei’; se não é cumprimento de lei, é ‘realização de lei’.”¹¹⁴

Portanto, a Administração Pública só pode conceder direitos ou criar obrigações ou vedações aos administrados por meio de lei. A eficácia de toda atividade administrativa está condicionada ao cumprimento da lei.

A professora Odete Medauar, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, ressalta: “Embora permaneçam o sentido de poder objetivado pela submissão da Administração à legalidade e o sentido de garantia, certeza e limitação do poder, registrou-se

¹¹¹ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 68.

¹¹² BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 72.

¹¹³ MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 82.

¹¹⁴ G. Zanobini, *L'attività amministrativa e la legge* (1924), ora in G. Zanobini, *Scritti vari di diritto pubblico*, cit., pp. 206, 207 e 212. Apud CASSESE, Sabino. *Le basi del diritto amministrativo*. 6. ed. Milano: Garzanti Editore, 2004, p. 441. Tradução da autora. No original: *Secondo Zanobini, che è all'origine del primo orientamento, la legge non è (solo) un limite per l'amministrazione. La legge dice ciò che l'amministrazione può fare. Mentre l'individuo può far tutto ciò che non gli è espressamente vietato, l'amministrazione può fare soltanto ciò che la legge espressamente le consente di fare. L'attività amministrativa, anche quando maggiore è la sua apparente libertà, si svolge sempre in obbedienza delle norme di legge; per cui, se non è esecuzione di legge, è attuazione di legge.*

evolução na idéia genérica da legalidade”.¹¹⁵ Por essa razão a autora destaca que o preceito “[...] ‘a Administração só pode realizar atos ou medidas que a lei ordena’ -, se predominasse como significado geral do princípio da legalidade, paralisaria a Administração, porque seria necessário um comando legal específico para cada ato ou medida editados pela Administração, o que é inviável. Há casos em que a norma ordena à Administração realizar uma atividade, como, por exemplo, a lei que estabelece o prazo de sessenta dias para a Administração regulamentá-la — ao baixar o regulamento no prazo fixado, a Administração estará editando ato que a lei ordenou realizar.”¹¹⁶

A legalidade a que a Administração está vinculada é aquela que deflui do sistema jurídico. A Administração está obrigada a respeitar o princípio da legalidade, assim como o da impessoalidade, o da moralidade, o da publicidade e o da eficiência.

2.2.5 Do Princípio da Eficiência

Observe-se que o princípio da eficiência, muitas vezes, é associado ao princípio da boa Administração Pública da doutrina italiana. Essa concepção é adotada por Celso Antonio Bandeira de Mello: “Quanto ao princípio da eficiência, não há nada a dizer sobre ele. Trata-se, evidentemente, de algo mais do que desejável. Contudo, é juridicamente tão fluido e de tão difícil controle ao lume do Direito, que mais parece um simples adorno agregado ao art. 37 ou o extravasamento de uma aspiração dos que buliram no texto. De toda sorte, o fato é que tal princípio não pode ser concebido (entre nós nunca é demais fazer ressalvas óbvias) senão na intimidade do princípio da legalidade, pois jamais uma suposta busca de eficiência justificaria postergação daquele que é o dever administrativo por excelência. Finalmente, anote-se que este princípio da eficiência é uma faceta de um princípio mais amplo já superiormente tratado, de há muito, no Direito italiano: o princípio da ‘boa administração’.”¹¹⁷

No mesmo sentido, manifesta-se Diógenes Gasparini, citado por Jefferson Aparecido Dias: “Conhecido entre os italianos como “dever de boa administração”, o princípio da eficiência impõe à Administração Pública direta e indireta a obrigação de realizar suas

¹¹⁵ MEDAUAR, Odete. *Direito Administrativo Moderno*. São Paulo: Revista dos Tribunais, São Paulo, 2007, p. 121.

¹¹⁶ MEDAUAR, Odete. *Direito Administrativo Moderno*. São Paulo: Revista dos Tribunais, São Paulo, 2007, p. 122.

¹¹⁷ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 92.

atribuições com rapidez, perfeição e rendimento, além, por certo, de observar outras regras, a exemplo do princípio da legalidade.”¹¹⁸

Note-se que a Constituição Federal Brasileira, promulgada em 1988, não trazia expressamente a eficiência como um de seus princípios, entretanto, por meio da Emenda Constitucional 19, de 04.06.1998, tal princípio foi incluído no texto constitucional.

Um dado importante é que, antes mesmo de esse princípio ser positivado, ele já era estudado pela doutrina. Vejamos o que diz sobre o assunto Hely Lopes Meirelles: “Dever de eficiência é o que se impõe a todo agente público de realizar suas atribuições com presteza, perfeição e rendimento funcional. É o mais moderno princípio da função administrativa, que já não se contenta em ser desempenhada apenas com legalidade, exigindo resultados positivos para o serviço público e satisfatório atendimento das necessidades da comunidade e de seus membros.”¹¹⁹

Note-se que a questão também foi analisada pela jurisprudência; o Superior Tribunal de Justiça já reconheceu a existência do princípio da eficiência, e assim, declarou: “A Administração Pública é regida por vários princípios. Além dos arrolados no art. 37, da Constituição da República: legalidade, impessoalidade, moralidade e publicidade, outros se evidenciam na mesma Carta Política. Sem dúvida, não se contesta, urge levar em conta ainda o princípio da eficiência, ou seja, a **atividade administrativa deve voltar-se para alcançar resultado de interesse público.**”¹²⁰ (grifo nosso)

Após a inclusão do princípio da eficiência no texto constitucional, questões administrativas que o referiam passaram a ser analisadas com maior atenção pelos doutrinadores.

Maria Sylvia Zanella Di Pietro assim se manifesta sobre o assunto: “O princípio da eficiência apresenta, na realidade, dois aspectos: pode ser considerado em relação ao modo de atuação do agente público, do qual se espera o melhor desempenho possível de suas atribuições, para lograr os melhores resultados; e em relação ao modo de organizar, estruturar, disciplinar a Administração Pública, também com o mesmo objetivo de alcançar os melhores resultados na prestação do serviço público.”¹²¹

¹¹⁸ DIAS, Jefferson Aparecido. *Princípio da Eficiência & moralidade administrativa*. Curitiba: Juruá, 2007, p. 98.

¹¹⁹ MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 90.

¹²⁰ Processo RMS 5590/ DF. Recurso Ordinário em Mandado de Segurança 1995/0016776-0. Relator: Ministro Luiz Vicente Cernicchiaro (1084). Órgão Julgador T6 - Sexta Turma. Data do Julgamento: 16/04/1996. Data da Publicação/Fonte DJ 10.06.1996, p. 20395 LEXS-TJ vol. 87, p. 65.

¹²¹ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 84.

Para Marçal Justen Filho,¹²² o princípio da eficiência administrativa comporta duas acepções: o dever de otimização dos recursos públicos e a eficácia estatal.

O dever de otimização dos recursos públicos consiste na proibição do desperdício ou da má utilização dos recursos destinados à satisfação de necessidades coletivas. A meta é o alcance dos melhores resultados com a menor quantidade possível de desembolsos. Assim, para o autor, o princípio republicano impõe que todas as competências estatais sejam exercitadas do modo mais satisfatório possível.

Em relação à eficácia estatal, explica Marçal Justen Filho: “A atividade da Administração Pública é norteada por uma pluralidade de princípios, todos os quais devem ser realizados de modo conjunto e com a maior intensidade possível. Veda-se o desperdício econômico precisamente porque a otimização dos recursos propicia realização mais rápida e mais ampla dos encargos estatais. Quando houver incompatibilidade entre a eficiência econômica e certos valores fundamentais, deverá adotar-se a solução que preserve ao máximo todos os valores em conflito, mesmo que tal signifique uma redução da eficiência econômica. **A eficácia administrativa significa que os fins buscados pela Administração devem ser realizados segundo o menor custo econômico possível**, o que não é sinônimo da obtenção do maior lucro.”¹²³ (grifo nosso)

Diogo de Figueiredo Moreira Neto aprofundou a análise do princípio da eficiência, referindo-a “[...] como a melhor realização possível da gestão dos interesses públicos, em termos de plena satisfação dos administrados com os menores custos para a sociedade”.¹²⁴ Para o autor, o princípio se apresenta, “[...] simultaneamente, como um atributo técnico da administração, como uma exigência ética a ser atendida, no sentido weberiano de resultados, e como uma característica jurídica exigível, de **boa administração dos interesses públicos**.”¹²⁵ (grifo nosso).

Em face do que foi abordado até aqui, dois aspectos mostram-se particularmente relevantes: o princípio da eficiência conduz a administração a um caminho menos oneroso e mais rápido para a solução de seus conflitos; a atividade administrativa deve buscar a obtenção de resultado de interesse público secundário para viabilizar o interesse público primário.

¹²² Ver JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 85.

¹²³ JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 87.

¹²⁴ MOREIRA NETO, de Figueiredo. *Curso de direito administrativo: parte introdutória, parte geral e parte especial*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 107.

¹²⁵ *Ibid.*, p. 107.

2.2.6 Do Princípio da Autotutela

Convém destacar, logo no início, que a Administração Pública está sujeita a controles internos e externos. Observe-se o que diz Celso Antônio Bandeira de Mello acerca desta distinção: “Interno é o controle exercido por órgãos da própria Administração, isto é, integrantes do aparelho do Poder Executivo. Externo é o efetuado por órgãos alheios à Administração.”¹²⁶

A autotutela é o controle interno da Administração Pública; note-se que tal controle decorre do princípio da legalidade. É importante mencionar também que a Administração Pública está sujeita à lei, portanto tem competência para controlar a legalidade.

É por meio da autotutela que a Administração exerce o controle “sobre os próprios atos, com a possibilidade de anular os ilegais e revogar os inconvenientes ou inoportunos, independentemente de recurso ao Poder Judiciário.”¹²⁷

Ressalte-se que a jurisprudência já se manifestou a esse respeito. Dispõe a súmula nº 346 do STF: “a administração pública pode declarar a nulidade dos seus próprios atos”; também a súmula nº 473 do mesmo tribunal: “a administração pode anular os seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornem ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial”.

Maria Sylvia Zanella Di Pietro, por sua vez, refere ainda um outro sentido de autotutela: “Também se fala em autotutela para designar o poder que tem a Administração Pública de zelar pelos bens que integram o seu patrimônio, sem necessitar de título fornecido pelo Poder Judiciário. Ela pode, por meio de medidas de polícia administrativa, impedir quaisquer atos que ponham em risco a conservação desses bens.”¹²⁸

Portanto, a “autotutela administrativa é a faculdade de a Administração rever seus próprios atos [...]”¹²⁹

Esse princípio, alerta o professor Diogo de Figueiredo Moreira Neto, “exprime o duplo dever da Administração Pública de controlar seus próprios atos quanto à juridicidade e à adequação ao interesse público, o que corresponde aos controles, a seu cargo, de legalidade,

¹²⁶ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 212.

¹²⁷ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 73.

¹²⁸ *Ibid.*, p. 73.

¹²⁹ FIGUEIREDO, Lúcia Valle. *Curso de direito administrativo*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 67.

de legitimidade e de licitude, que são vinculados, e ao controle de mérito, que é discricionário.”¹³⁰

Assim, qualquer ato administrativo pode ser retirado do ordenamento pela própria Administração. Ora, a obrigação tributária, veiculada pelo lançamento, é um ato administrativo; logo, pode ser retirada do sistema jurídico pela Administração por meio de outro ato administrativo, como o de transação ou o de arbitragem.

2.2.7 Do Princípio da Impessoalidade

Observe-se que o Princípio da Impessoalidade está positivado explicitamente no art. 37, *caput*, da Constituição, e no art. 5º, *caput*, que estipula: “todos são iguais perante a lei.”

O princípio da impessoalidade traduz “a idéia de que a Administração tem que tratar a todos os administrados sem discriminações, benéficas ou detrimntosas. Nem favoritismo nem perseguições são toleráveis. Simpatias ou animosidades pessoais, políticas ou ideológicas não podem interferir na atuação administrativa e muito menos interesses sectários, de facções ou grupos de qualquer espécie. O princípio em causa não é senão o próprio princípio da igualdade ou isonomia.”¹³¹

Note-se que Maria Sylvia Zanella Di Pietro alerta para os diferentes conteúdos semânticos do princípio: “Exigir impessoalidade da Administração tanto pode significar que esse atributo deve ser observado em relação aos administrados como à própria Administração. No primeiro sentido, o princípio estaria relacionado com a **finalidade pública** que deve nortear toda a atividade administrativa. Significa que a Administração não pode atuar com vistas a prejudicar ou beneficiar pessoas determinadas, uma vez que é sempre o interesse público que tem que nortear o seu comportamento. [...] No segundo sentido, o princípio significa, segundo José Afonso da Silva (2003, p. 647), baseado na lição de Gordillo, que “os atos e provimentos administrativos são imputáveis não ao funcionário que os pratica, mas ao órgão ou entidade administrativa da Administração Pública, de sorte que ele é o autor institucional do ato. Ele é apenas o órgão que formalmente manifesta a vontade estatal.”¹³²

¹³⁰ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Curso de direito administrativo: parte introdutória, parte geral e parte especial*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 107.

¹³¹ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 84.

¹³² DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 71.

Os princípios constitucionais se inter-relacionam: “os princípios da impessoalidade, moralidade e publicidade apresentam-se intrincados de maneira profunda, havendo, mesmo, instrumentalização recíproca; assim, a impessoalidade configura-se meio para atuações dentro da moralidade; a publicidade, por sua vez, dificulta medidas contrárias à moralidade e impessoalidade; a moralidade administrativa, de seu lado, implica observância da impessoalidade e da publicidade.”¹³³

No presente estudo, o Princípio da Impessoalidade será tomado como uma proibição à Administração Pública: esta não pode atuar com vistas a lesar ou favorecer pessoas determinadas, pois é sempre o interesse público primário que deve dirigir o seu comportamento. Assim, o objetivo do princípio é impedir que fatores pessoais ou individuais comandem as atividades administrativas.

Portanto, a lei que instituir a transação e a arbitragem deverá manter sempre a observância desse princípio, a fim de não prejudicar os contribuintes que pagaram seus tributos.

2.2.8 Do Princípio da Moralidade Administrativa

Para Celso Antônio Bandeira de Mello, pelo Princípio da Moralidade Administrativa, “[...] a Administração e seus agentes têm de atuar na conformidade de princípios éticos. Violá-los implicará violação ao próprio Direito, configurando ilicitude que assujeita a conduta viciada à invalidação, porquanto tal princípio assumiu foros de pauta jurídica, na conformidade do art. 37 da Constituição.”¹³⁴

O referido jurista ainda destaca: “Compreendem-se em seu âmbito, como é evidente, os chamados princípios da lealdade e boa-fé, tão oportunamente encarecidos pelo mestre espanhol Jesús Gonzáles Peres em monografia preciosa.”¹³⁵

O professor Jesús Gonzáles Peres, por sua vez, assim se manifesta quanto ao princípio da boa-fé: “O princípio de boa-fé constitui um dos princípios gerais do Direito. Como princípio geral, existia independentemente de sua consagração numa norma jurídica positiva.

¹³³ MEDAUAR, Odete. *Direito Administrativo Moderno*. 11. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, São Paulo, 2007, p.123.

¹³⁴ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 89.

¹³⁵ *Ibid.*, p. 89-90.

E é ainda um princípio geral, com toda sua amplitude, uma vez que o Código Civil acolheu-o no artigo 7.1.”¹³⁶

Continua o mestre espanhol: “O princípio geral de boa-fé, que atua [...] não somente no âmbito do exercício de direitos e poderes, mas também no da constituição das relações e no cumprimento dos deveres, induz à expectativa de uma conduta leal, honesta, que, de acordo com a avaliação do povo, pode esperar-se de uma pessoa; protege – como declaram as SSTC 73/1988, de 21 de abril, e 198/1988, de 24 de outubro – ‘a confiança que justificadamente pode ter sido depositada no comportamento alheio’ e ‘impõe o dever de coerência no comportamento’; ‘impõe um dever de coerência no comércio, sem que seja possível frustrar a confiança que, com fundamento, é criada nos demais.’ Pode-se exercer um direito ou um poder em relação aos fins previstos no ordenamento jurídico, e, portanto, não incorrer em desvio de poder, e, apesar disso, ser contrário às exigências da boa-fé. As limitações que o princípio geral de boa-fé supõe operam à margem do fato de a finalidade perseguida ser ou não a prevista no ordenamento jurídico. Por razões distintas, uma determinada atuação será contrária às exigências da boa-fé, na medida em que a finalidade perseguida seja ou não contrária à do poder exercido. Uma Administração Pública no exercício de um poder que vise aos fins previstos pelo ordenamento jurídico pode atentar contra as exigências da boa-fé.”¹³⁷

Na mesma linha de raciocínio, Celso Antônio Bandeira de Mello aduz: “Segundo os cânones da lealdade e da boa-fé, a Administração haverá de proceder em relação aos administrados com sinceridade e lhaneza, sendo-lhe interdito qualquer comportamento

¹³⁶ PÉREZ, Jesús González. *El Principio General de La Buena Fe en el Derecho Administrativo*. 4. ed. Madrid: Thomson Civitas. 2004, p. 100. Tradução da autora. No original: *El de buena fe constituye uno de los principios generales del Derecho. Como tal principio general, existía con independencia de su consagración en una norma jurídica positiva. Y sigue siendo principio general, con toda su amplitud, una vez que el Código civil lo ha recogido en el artículo 7.1.*

¹³⁷ *Ibid.*, p. 91. Tradução da autora. No original: *El principio general de buena fe, que juega [...] no sólo en el ámbito del ejercicio de derechos y potestades, sino en el de la constitución de las relaciones y en el cumplimiento de los deberes, conlleva la necesidad de una conducta leal, honesta, aquella conducta que, según la estimación de la gente, puede esperarse de una persona; protege -como dicen las SSTC 73/1988, de 21 de abril, y 198/1988, de 24 de octubre- la confianza que fundadamente se puede haber depositado en el comportamiento ajeno e impone el deber de coherencia en el comportamiento; impone un deber de coherencia en el tráfico sin que sea dable defraudar la confianza que fundadamente se crea en los demás (Sala de 20 de febrero, 13 de marzo y 10 de abril de 2003 -Ar. 1178, 2582 Y 4037-).*

Puede ejercitarse un derecho o potestad para los fines previstos en el Ordenamiento jurídico, y, por tanto, no incurrir en desviación de poder, y ser contrario a las exigencias de la buena fe. Las limitaciones que el principio general de buena fe supone, operan al margen de si la finalidad perseguida es o no la prevista por el Ordenamiento jurídico. Una determinada actuación será contraria a las exigencias de la buena fe, por razones distintas a que la finalidad perseguida sea o no la contraria a la de la potestad ejercitada. Una Administración pública en el ejercicio de una potestad para los fines previstos por el Ordenamiento jurídico puede atentar contra las exigencias de la buena fe.

astucioso, eivado de malícia, produzido de maneira a confundir, dificultar ou minimizar o exercício de direitos por parte dos cidadãos.”¹³⁸

Também no mesmo sentido, José Afonso da Silva esclarece que “A idéia subjacente ao princípio é a de que moralidade administrativa não é moralidade comum, mas moralidade jurídica. Essa consideração não significa necessariamente que o ato legal seja honesto. Significa, como disse Hauriou, que a moralidade administrativa consiste no conjunto de ‘regras de conduta tiradas da disciplina interior da Administração’. Pode-se pensar na dificuldade que será desfazer um ato, produzido conforme a lei, sob o fundamento de vício de imoralidade. Mas isso é possível porque a moralidade administrativa não é meramente subjetiva, porque não é puramente formal, porque tem conteúdo jurídico a partir de regras e princípios da Administração. A lei pode ser cumprida moralmente ou imoralmente.”¹³⁹

A professora Odete Medauar destaca: “a previsão de sanções a governantes e agentes públicos por atos ou condutas de *improbidade administrativa*. A probidade, que há de caracterizar a conduta e os atos das autoridades e agentes públicos, aparecendo como dever, decorre do princípio da moralidade administrativa. Na linguagem comum, probidade equivale a honestidade, honradez, integridade de caráter, retidão. **A improbidade administrativa tem um sentido forte de conduta que lese o erário público, que importe em enriquecimento ilícito ou proveito próprio ou de outrem no exercício de mandato, cargo, função, emprego público.**”¹⁴⁰ (grifo nosso)

É importante sublinhar que a Constituição Federal de 1988 positivou, em seu art. 37, a moralidade como um dos princípios da Administração e aponta o remédio para sancionar sua inobservância: a ação popular, que pode ser proposta por qualquer cidadão¹⁴¹ para anular ato lesivo à moralidade administrativa (art. 5º, inc. LXXIII).

Em decorrência disso, **a lei** que instituir a transação e a arbitragem da obrigação tributária **precisará** ter um cuidado especial com a questão da moralidade, pois **deverá prever as sanções aos agentes públicos por atos ou condutas de improbidade administrativa**, nos termos do § 4º do art. 37, que prevê: os atos de improbidade administrativa importarão a suspensão dos direitos políticos, a perda da função pública, a

¹³⁸ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 90.

¹³⁹ SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 668.

¹⁴⁰ MEDAUAR, Odete. *Direito Administrativo Moderno*. 11. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, São Paulo, 2007, p. 125.

¹⁴¹ detentor de direitos políticos.

indisponibilidade dos bens e o ressarcimento ao erário, na forma e gradação previstas em lei, sem prejuízo da ação penal cabível.

2.2.9 Do Princípio da Publicidade

O Princípio da Publicidade está previsto expressamente no art. 37, *caput*, da Constituição Federal, e seu conteúdo semântico pode ser estabelecido como “[...] o dever administrativo de manter plena transparência em seus comportamentos. Não pode haver em um Estado Democrático de Direito, no qual o poder reside no povo (art. 1º, parágrafo único, da Constituição), ocultamento aos administrados dos assuntos que a todos interessam, e muito menos em relação aos sujeitos individualmente afetados por alguma medida.”¹⁴²

José Afonso da Silva afirma que “a publicidade se faz pela inserção do ato no jornal oficial ou por edital afixado no lugar de divulgação de atos públicos, para conhecimento do público em geral e início de produção de seus efeitos. A publicação oficial é exigência da exectoriedade do ato que tenha que produzir efeitos externos. Em alguns casos, a forma de publicidade exigida é a notificação pessoal ao interessado no ato ou a quem o ato beneficia ou prejudica.”¹⁴³

Para Hely Lopes Meirelles, “publicidade é a divulgação oficial do ato para conhecimento público e início de seus efeitos externos. Daí por que as leis, atos e contratos administrativos que produzem conseqüências jurídicas fora dos órgãos que os emitem exigem publicidade para adquirirem validade universal, isto é, perante as partes e terceiros. A publicidade não é elemento formativo do ato; é requisito de eficácia e moralidade. Por isso mesmo, os atos irregulares não se convalidam com a publicação, nem os regulares a dispensam para sua exeqüibilidade, quando a lei ou o regulamento a exige.”¹⁴⁴

Portanto, o ato administrativo que realizar a transação e a arbitragem deverá ser publicado, e a lei que as instituir terá de prever tal procedimento, sob pena de nulidade do ato.

¹⁴² BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 84.

¹⁴³ SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 670.

¹⁴⁴ MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 86.

2.2.10 Do Princípio da Motivação

Essencial também é o Princípio da Motivação, cujo “[...] fundamento constitucional da obrigação de motivar está [...] implícito tanto no art. 1º, II, que indica a cidadania como um dos fundamentos da República, quanto no parágrafo único deste preceptivo, segundo o qual todo o poder emana do povo, como ainda no art. 5º, XXXV, que assegura o direito à apreciação judicial nos casos de ameaça ou lesão de direito. É que o princípio da motivação é reclamado quer como afirmação do direito político dos cidadãos ao esclarecimento do ‘porquê’ das ações de quem gere negócios que lhes dizem respeito por serem titulares últimos do poder, quer como direito individual a não se sujeitarem a decisões arbitrárias, pois só têm que se conformar às que forem ajustadas às leis.”¹⁴⁵

Explica Diogo de Figueiredo Moreira Neto que “motivar é enunciar expressamente, portanto explícita ou implicitamente, as razões de fato e de direito que autorizam ou determinam a prática de um ato jurídico.

O Estado, ao decidir, vincula-se ao dispositivo legal e aos fatos sobre os quais se baseou, explícita ou implicitamente, para formar convicção: no Direito Público, decidir é vincular-se: não há decisões livres. [...] Por decisão, não se deve entender, porém, qualquer ato administrativo ou judiciário que contenha um mandamento, senão aquele cujo comando aplique uma solução a litígios, controvérsias e dúvidas, conhecendo, acolhendo ou denegando pretensões, através das adequadas vias processuais, ainda que atuando de ofício.”¹⁴⁶

Esse é um dos pilares sobre os quais devem estar fundamentados o ato administrativo da transação e o da arbitragem. O motivo legal da decisão administrativa “vincula a vontade do agente, encontra-se nas hipóteses em que deve aplicar a norma jurídica pertinente à efetivação obrigatória do ato, ou segundo determinado conteúdo cogente.”¹⁴⁷

2.2.11 Dos Princípios Constitucionais Tributários

Consideramos todos os preceitos a serem mencionados abaixo cabíveis ao processo de positivação do direito tributário.

¹⁴⁵ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 83.

¹⁴⁶ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Curso de direito administrativo: parte introdutória, parte geral e parte especial*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 92.

¹⁴⁷ BANDEIRA DE MELLO, Oswaldo Aranha. *Princípios Gerais de Direito Administrativo*. Introdução. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 534. v.1.

Em tal processo, o aplicador do direito interpreta a norma geral, estabelece valores e determina em que casos individuais se deve aplicá-la. Depois disso, constitui, em linguagem competente, a norma individual e concreta – lançamento –, introduzindo no ordenamento o fato jurídico tributário e a relação jurídica tributária.

Entretanto, é necessário diferenciar o processo de produção da obrigação tributária, processo de positivação do direito, do produto obrigação tributária.

2.2.12 Do Princípio da Estrita Legalidade

O princípio da legalidade, art. 5º, § II, da Constituição, e o art.150, § I, criam para o direito tributário um imperativo da maior severidade. Nesse sentido, o professor Roque Carrazza assegura: “O princípio da legalidade teve sua intensidade reforçada, no campo tributário, pelo art. 150, I, da CF. Graças a este dispositivo, a lei – e só ela – deve definir, de forma absolutamente minuciosa, os tipos tributários. Sem esta precisa tipificação de nada valem regulamentos, portarias, atos administrativos e outros atos normativos infralegais: por si sós, não têm a propriedade de criar ônus ou gravames para os contribuintes.”¹⁴⁸

A professora Ana Perestrelo de Oliveira, da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, menciona a relevância do princípio da estrita legalidade para a questão da arbitragem tributária: “Objecção importante à apreciação por árbitros dos litígios entre Fisco e contribuinte é, aparentemente, o princípio da legalidade Fiscal: enquanto qualificado princípio da legalidade da administração este funcionaria como obstáculo, também ele qualificado, à arbitragem no domínio tributário.”¹⁴⁹

O mestre cearense Hugo de Brito Machado, por sua vez, ensina: “Pelo princípio da legalidade tem-se a garantia de que nenhum tributo será instituído, nem aumentado, a não ser através de lei (Cf /88, art. 150, inc. I). A Constituição é explícita. Tanto a criação como o aumento dependem de lei. Essa explicitude decorreu do fato de que, no art. 153, § 29, da Constituição anterior a regra vinha formulada juntamente com as ressalvas, e tais ressalvas eram pertinentes apenas aos aumentos.”¹⁵⁰

O professor Paulo de Barros Carvalho afirma: “Em outras palavras, qualquer das pessoas políticas de direito constitucional interno somente poderá instituir tributos, isto é,

¹⁴⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 219.

¹⁴⁹ OLIVEIRA, Ana Perestrelo de. *Arbitragem de litígios com entes públicos*. Coimbra: Almedina, 2007, p. 93.

¹⁵⁰ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 53.

descrever a regra-matriz de incidência, ou aumentar os existentes, majorando a base de cálculo ou a alíquota, mediante a expedição de lei.”¹⁵¹

Completando a lição, diz-nos ainda esse mestre: “o veículo introdutor da regra tributária no ordenamento há de ser sempre a lei (sentido *lato*), porém o princípio da estrita legalidade diz mais do que isso, estabelecendo a necessidade de que a lei adventícia traga no seu bojo os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional.”¹⁵²

O significado do princípio da estrita legalidade “[...] é apenas o da necessidade de os impostos serem fixados por lei (reserva de lei formal) e de esta lei conter a disciplina essencial dos mesmos (princípio da tipicidade ou reserva de lei material). Situamo-nos, pois, exclusivamente, no momento da criação/aumento dos impostos, não ficando abrangida qualquer outra matéria fiscal (maxime o lançamento ou a cobrança dos tributos). Por conseguinte, **não pode procurar extrair-se do princípio da legalidade fiscal a proibição do recurso à arbitragem neste domínio**. Para tanto não tem o princípio em causa vocação: em suma, a eventual introdução da arbitragem quanto a (determinados) litígios fiscais de modo algum interferiria com o conteúdo constitucional do princípio.”¹⁵³ (grifo nosso)

Portanto, do nascimento e introdução no ordenamento jurídico da obrigação tributária, isto é, processo de positivação do direito, até a extinção da obrigação, está a Administração vinculada aos princípios constitucionais. Mas, o princípio da estrita legalidade refere-se especificamente ao processo de positivação da obrigação tributária, como acima explicado.

2.2.13 Do Princípio da Vinculabilidade da Tributação

Em relação ao princípio da vinculabilidade, o professor Paulo de Barros Carvalho assevera: “A atividade impositiva do Poder Público está toda ela regulada por prescrições jurídicas que lhe permitem exercer, concretamente, os direitos e deveres que a legitimação tributária estabelece, desenvolvendo sua função administrativa mediante a expedição de atos discricionários e atos vinculados.”¹⁵⁴

Entretanto, o mesmo professor salienta que “**o exercício da atividade administrativa, nesse setor, se opera também por meio de atos discricionários, que são, aliás, mais**

¹⁵¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 174.

¹⁵² *Ibid.*, p. 174-175.

¹⁵³ OLIVEIRA, Ana Perestrelo de. *Arbitragem de litígios com entes públicos*. Coimbra: Almedina, 2007, p. 94.

¹⁵⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 183.

freqüentes e numerosos. O que acontece é que os expedientes de maior importância, aqueles que dizem mais de perto aos fins últimos da pretensão tributária, são pautados por uma estrita vinculabilidade, caráter que, certamente, influenciou a doutrina no sentido de chegar à radical generalização. **Podemos isolar um catálogo extenso de atos administrativos, no terreno da fiscalização dos tributos, que respondem, diretamente, à categoria dos discricionários, em que o agente atua sob critérios de conveniência e oportunidade, para realizar os objetivos da política administrativa planejada e executada pelo Estado.**¹⁵⁵ (grifo nosso)

Portanto, podemos observar que, mesmo no processo de positivação do direito tributário, que está baseado nos princípios da estrita legalidade e na vinculabilidade da tributação, a Administração ainda tem liberdade dentro da lei.

Conforme se pode verificar, todos esses princípios são compatíveis com a transação e com a arbitragem administrativa, que mais adiante abordaremos.

Ressalte-se que o rol de princípios não se esgota nesses aqui referidos. Destacamos em especial alguns, entretanto a Administração pública deverá obedecer a outros princípios, como da Finalidade, da Razoabilidade, da Proporcionalidade, da Ampla Defesa, do Contraditório e da Segurança Jurídica.

Todavia, advertimos, mais uma vez, que todos os princípios constitucionais têm de se harmonizar como um sistema integrado, portanto a lei que introduzir no ordenamento a transação e a arbitragem deve guardar-lhes respeito.

Note-se que, ao utilizar tais princípios, a Administração busca maior eficiência à gestão dos tributos, em virtude da economia de tempo e de custo. Isso também poderá propiciar aos cidadãos e jurisdicionados um melhor atendimento, já que, sem dúvida, contribuirá para a redução da pauta do judiciário.

Como adverte o professor Carlos Ari Sundfeld, “[...] o direito público não é — como poderia parecer, inicialmente, um ramo jurídico relativo à disciplina do poder político — um direito autoritário, mas certamente o oposto: um conjunto de normas cuja finalidade primordial é cercear o poder e, como consequência, proteger os indivíduos.”¹⁵⁶

Em vista disso, é possível vislumbrar a terceira fase do direito tributário, que poderíamos denominar de Estado Cidadão¹⁵⁷, com a participação dos contribuintes no processo de positivação do direito. Nesse sentido, buscar-se-iam métodos extrajudiciários

¹⁵⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 183.

¹⁵⁶ SUNDFELD, Carlos Ari. *Fundamentos de Direito Público*. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 28.

¹⁵⁷ Ver CAMPOS, Diogo Leite de. *O Sistema Tributário no Estado dos Cidadãos*. Coimbra: Almedina, 2006.

para a solução de conflitos, entre eles a transação e a arbitragem, já positivados pelo nosso direito, por serem estes importantes mecanismos de solução de conflitos.

Neste Estado, em que há uma participação efetiva de cada indivíduo no processo de positivação dos tributos, é possível aprofundar a noção de cidadania, pois todos têm a chance de ajudar no traçado de um destino comum.

Nos quadros constitucionais do Estado Cidadão, a Administração, embora mantenha sua função de autoridade, deve buscar parcerias com os cidadãos, assim, a relação jurídico-tributária deve contar com a participação dos contribuintes.

Isso significa, na prática, que o contribuinte tanto poderá intervir na criação e na aplicação dos tributos quanto poderá debater os conflitos tributários com o Estado.

Observe-se que os princípios constitucionais são as garantias de participação do cidadão nas decisões em matéria tributária, como determina o art. 37, § 3, da CF: “a lei disciplinará as formas de participação do usuário na administração pública direta e indireta.”

O fato é que, sem dúvida, as decisões tomadas com a participação dos cidadãos conferem maior transparência e agilidade à jurisdicização dos tributos.

Mas, adverte o professor Diogo de Figueiredo Moreira Neto: “Muito mais que isso, é preciso mudar a mentalidade dos administradores públicos, para que não mais se considerem os senhores da coisa pública, olímpicamente distanciados dos administrados, como se não tivessem outra obrigação que a de meramente desempenhar as rotinas burocráticas para terem cumprido seu dever funcional.

Além disso, e sobretudo como condição de êxito de qualquer reforma que se pretenda realmente democrática, também é preciso mudar a mentalidade do público usuário, para que este se convença de que ele é, afinal, a razão de existirem serviços públicos, Administração Pública, o Estado e o próprio conceito de público.”¹⁵⁸

A Administração Pública “[...] deve pautar-se na lógica do razoável, na proporção dos meios e fins, no buscar da eficiência; e na economicidade, ser, enfim, uma administração de resultados e, principalmente, que estabeleça vínculos mais equilibrados entre a Administração e a sociedade. Estes são, indubitavelmente, os valores ínsitos ao princípio da legalidade e seus consectários albergados no Estado Democrático de Direito.”¹⁵⁹

Na mesma trilha, convém lembrar Celso Antônio Bandeira de Mello, citado pelo mestre Ataliba: “[...] qualquer disposição, qualquer regra jurídica [...] para ser constitucional,

¹⁵⁸ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Mutações do Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, 34.

¹⁵⁹ LEMES, Selma Ferreira. *Arbitragem na Administração Pública - Fundamentos Jurídicos e Eficiência Econômica*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 105.

necessita estar afinada com o princípio [...], realizar seu espírito, atender à sua direção estimativa, coincidir com seu sentido axiológico, expressar seu conteúdo. Não se pode entender corretamente uma norma constitucional sem atenção aos princípios consagrados na Constituição e não se pode tolerar uma lei que fira um princípio adotado na Carta Magna. Violar um princípio é muito mais grave que transgredir uma norma. A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório, mas a todo o sistema de comandos. É a mais grave forma de ilegalidade ou inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio violado, porque representa insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais, contumélia irremissível a seu arcabouço lógico e corrosão de sua estrutura mestra.”¹⁶⁰

Diante do exposto, acreditamos ter transposto os primeiros obstáculos e estar caminhando mais persuasivamente no sentido de comprovar a viabilidade de se aplicar a transação e a arbitragem administrativa ao direito tributário.

¹⁶⁰ ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 34-35.

CAPÍTULO III - DA OBRIGAÇÃO

3.1 Do Conceito

Clássica é a definição das “*Institutas* de Justiniano: *obligatio est juris vinculum, quo necessitate adstringimur alicujus solvendae rei, secundum nostrae civitatis jura* (Liv. 3º, Tít. XIII) (a obrigação é um vínculo jurídico que nos obriga a pagar alguma coisa, ou seja, a fazer ou deixar de fazer alguma coisa).”¹⁶¹

Observamos que “a definição de obrigação pela referência ao vínculo jurídico representa uma tradição milenar, o que, aliás, não deixa de ser compreensível, se nos lembrarmos de que as noções de relação e de situação jurídica são bastante recentes.”¹⁶²

Nesse sentido, o professor Fábio Ulhoa Coelho também define a obrigação como “[...] vínculo entre dois sujeitos de direito juridicamente qualificado no sentido de um deles (o sujeito ativo ou credor) titularizar o direito de receber do outro (sujeito passivo ou devedor) uma prestação.”¹⁶³

Entretanto, essa forma de conceituar obrigação com referência à noção de vínculo jurídico “[...] não parece ser melhor do que a que se reporta à relação jurídica. [...] vínculo jurídico estaria significando a própria relação obrigacional, quando o seu significado preciso é o de conjunto dos direitos e dos deveres que integram a obrigação. Por outro lado, se considerarmos vínculo jurídico no sentido que lhe é próprio e, a partir daí, definirmos obrigação como sendo o conjunto de direitos e deveres que ligam o credor e o devedor, teremos construído uma noção que não nos dirá nada sobre a natureza de tais direitos e deveres.”¹⁶⁴

Preferimos compreender *obrigação* como relação jurídica, apoiados nas lições de Clovis Bevilacqua, para quem “Obrigação é a relação **transitória** de direito, que nos constrange a dar, fazer ou não fazer alguma coisa economicamente apreciável, em proveito de

¹⁶¹ VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito Civil: Teoria Geral das Obrigações e Teoria Geral dos Contratos*. São Paulo: Atlas, 2007, p. 4.

¹⁶² NORONHA, Fernando. *Direito das obrigações: fundamentos do direito das obrigações: introdução à responsabilidade civil*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 10. v. 1.

¹⁶³ COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de direito civil*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 3. v. 2.

¹⁶⁴ NORONHA, Fernando. *Direito das obrigações: fundamentos do direito das obrigações: introdução à responsabilidade civil*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 10. v. 1.

alguém, que por nosso ou de alguém conosco juridicamente relacionado, ou em virtude da lei, adquiriu o direito de exigir de nós essa ação ou omissão”¹⁶⁵ (grifo nosso)

Atentamos para o caráter transitório da obrigação porque ela nasce com a finalidade de extinguir-se. Uma vez alcançado o objetivo da obrigação ela se extingue. “É uma relação transitória de direito, porque o devedor, cumprindo a obrigação, dela se liberta; o credor, recebendo o que lhe é devido, seja por pagamento espontâneo, seja por execução forçada, nenhum direito mais tem.”¹⁶⁶

Lacerda de Almeida, catedrático de Direito Civil da Faculdade de Direito do Rio de Janeiro, ao sistematizar a doutrina do Direito das Obrigações, em 1916, já observava: “[...] a obrigação, a qual em sua significação própria exprime umas vezes a relação que prende o sujeito passivo ao sujeito ativo do direito pessoal, outras vezes a situação jurídica de um deles, outras finalmente, e é o mais freqüente, a posição jurídica do sujeito passivo. É nesta última acepção que se tem definido a obrigação: o vínculo jurídico pelo qual alguém está adstrito a dar, fazer ou não fazer alguma coisa.”¹⁶⁷

Paulo de Barros Carvalho afirma que o vocábulo *obrigação* é sinônimo de relação jurídica de índole economicamente apreciável: “[...] podemos defini-lo como o vínculo abstrato, que surge pela imputação normativa, e consoante o qual uma pessoa, chamada de sujeito ativo, credor ou pretensor, tem o direito subjetivo de exigir de outra, denominada sujeito passivo ou devedor, o cumprimento de prestação de cunho patrimonial.”¹⁶⁸

De forma abreviada, conceituamos a obrigação como a **relação** entre dois sujeitos de direito unidos pelo **vínculo** jurídico, em que um dos sujeitos, sujeito ativo, é o titular do direito de exigir do outro sujeito, sujeito passivo, uma prestação.

E, sendo a obrigação uma relação, “[...] é uma estrutura com *termos* e um *operador* que faz a função de relacionar.”¹⁶⁹

Pelo prisma lógico “[...] a relação que une os sujeitos (S' e S'') é uma relação *irreflexiva*, pois representaria um sem-sentido deôntico conceber que S' está facultado, obrigado ou proibido perante si mesmo. Além disso, é *assimétrica*, quer dizer, S'R S'' implica

¹⁶⁵ BEVILAQUA, Clovis. *Código Civil dos Estados Unidos do Brasil Comentado*. Rio de Janeiro: Paulo de Azevedo Ltda, 1950, p. 6. v. 4

¹⁶⁶ *Ibid.*, p. 6-7.

¹⁶⁷ LACERDA DE ALMEIDA, Francisco de Paula. *Obrigações*. Rio de Janeiro: Revista dos Tribunais, 1916, p. 7.

¹⁶⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 319-320.

¹⁶⁹ VILANOVA, Lourival. *Causalidade e Relação no Direito*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 120.

sempre $S \vdash R_c \vdash S'$. R_c é a *relação conversa* de R : se R interpreta-se como *ter o direito a*, seu converso é *ter a obrigação de*.¹⁷⁰

Nesse sentido, explica o professor Lourival Vilanova: “Por onde se vê, por outro lado, que relação há entre elementos e elementos pertencem a *conjuntos*. [...] no universo-do-Direito, a relação é intersubjetiva: os termos da relação, o *predecessor* e o *sucessor* [...] são sujeitos-de-direito diferentes — o locador e o locatário, o vendedor e o comprador, o empregador e o empregado, etc. Por isso, é juridicamente impossível ser locador de si mesmo, vendedor a si mesmo, empregador de si mesmo. Com o operador modal-deôntico, tecem-se relações entre elementos (os sujeitos-de-direito) diversos. [...] Importante, ainda, é anotar que entre uma proposição relacional e sua conversa há *equivalência implicacional*. O enunciado ‘ x é maior que y ’ equivale a ‘ y é menor que x ’. O primeiro enunciado implica o segundo e o segundo implica o primeiro. No mundo do Direito, estruturado relacionalmente, quando a norma estatui que o vendedor *deve* dar a coisa alienada ao comprador, implica em dizer que o comprador *tem o direito* de receber a coisa adquirida a título oneroso.”¹⁷¹

Podemos, portanto, estabelecer duas características básicas das relações jurídicas:

- 1) **Irreflexibilidade**, ou seja, ninguém está facultado, obrigado ou proibido perante si mesmo;
- 2) **Assimetria**, ou seja, se um termo da relação *tem o direito*, seu converso *tem a obrigação*.

Assim, feitas essas considerações, podemos partir para uma definição mais precisa de *obrigação tributária*.

3.2 Da Obrigação Tributária

3.2.1 Do Conceito

Quando se pretende discorrer acerca de obrigação tributária, torna-se imprescindível rever o conceito que lhe foi atribuído tanto pelos doutrinadores do direito como pelo Código Tributário Nacional.

O professor Ruy Barbosa Nogueira, da Faculdade de Direito do Largo de São Francisco, assevera que “a obrigação tributária é uma relação de Direito Público prevista na

¹⁷⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 317.

¹⁷¹ VILANOVA, Lourival. *As Estruturas Lógicas e o Sistema no Direito Positivo*. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 157-158.

lei descritiva do fato pela qual o Fisco (sujeito ativo) pode exigir do contribuinte (sujeito passivo) uma prestação (objeto).”¹⁷²

O mestre Ferreiro Lapatza, catedrático da Universidade de Barcelona, em raciocínio semelhante, explica que “[...] podemos definir a obrigação tributária principal como a obrigação de dar uma importância em dinheiro, estabelecida pela Lei, de acordo com o princípio de capacidade, em favor de um ente público para sustentar sua despesa.”¹⁷³

O professor Luciano Amaro destaca, ainda, que, “ao tratarmos da obrigação tributária, interessa-nos a aceção da obrigação como relação jurídica, designando o vínculo que adstringe o devedor a uma prestação em proveito do credor, que, por sua vez, tem o direito de exigir essa prestação a que o devedor está adstrito.”¹⁷⁴

Gaspare Falsitta, da Universidade de Pavia, afirma que “das prestações patrimoniais coativas [...] distingue-se o tributo que consiste em uma obrigação, tendo como objeto uma prestação de regra pecuniária, a título definitivo ou a fundo perdido (que tudo isto não gera para o ente público a diferença do empréstimo forçado e da expropriação por p.u. – obrigações recíprocas), nascendo direta ou indiretamente da lei (e, por conseguinte coativa), ao verificar-se um pressuposto de fato e não tem a natureza de ilícita.”¹⁷⁵

Para Eduardo Marcial Ferreira Jardim, “[...] obrigação tributária ou relação jurídica tributária é o liame abstrato pelo qual uma pessoa, denominada ativo, o Estado, ou quem lhe fizer as vezes, fica cometida do subjetivo de exigir de outro sujeito, nomeado sujeito passivo, chamado comumente de contribuinte, uma prestação de índole tributária.”¹⁷⁶

O mestre José Souto Maior Borges ressalva que, “como a obrigação não é uma categoria lógico-jurídica, mas jurídico positiva, construção de direito posto, é ao direito positivo que incumbe definir os requisitos necessários à identificação de um dever jurídico qualquer como sendo um dever obrigacional. Significa dizer: a obrigação é definida, em todos os seus contornos, pelo direito positivo. [...] Simplesmente, não há atributos ‘essenciais’ da obrigação

¹⁷² NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1995, p.141.

¹⁷³ FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Direito tributário: teoria geral do tributo*. Barueri, SP: Manole; Espanha, ES: Marcial Pons, 2007, p. 211.

¹⁷⁴ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 237.

¹⁷⁵ FALSITTA, Gaspare. *Manuale Diritto Tributario*. Milano: Casa Editrice Dott. Antonio, 2005, p. 18. Tradução da autora. No original: *Dalle prestazioni patrimoniali coattive [...] si distingue il tributo che consiste in una obbligazione avente per oggetto una prestazione, di regola pecuniaria, a titolo definitivo o a fondo perduto (che cioè non genera in capo all' ente pubblico - a differenza del prestito forzoso e dell' espropriazione per p.u. - obbligazioni corrispettive), nascente direttamente o indirettamente dalia legge (e perciò coattiva) al verificarsi di un presupposto di fatto non avente natura di illecito.*

¹⁷⁶ JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Manual do direito financeiro e tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1994, p. 170-171.

— e que assim o fossem, porque vinculantes para o direito positivo. Ao contrário, atributos da obrigação são os que estiverem contemplados em norma construída como obrigacional.”¹⁷⁷

Como bem adverte o ilustre professor, é o direito positivo que estabelece o conceito e os contornos da obrigação tributária. Aliás, é exatamente isso que determina o Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória é decorrente da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Considerando a leitura dos doutrinadores e do texto de lei, podemos construir a seguinte definição de obrigação tributária: é a relação jurídica, instituída em lei, que tem por sujeito ativo uma pessoa jurídica política e como sujeito passivo aquele que tem o dever de cumprir a prestação, cujo objeto é o pagamento de prestação pecuniária compulsória, em moeda (ou cujo valor nesta se possa exprimir), que não constitua sanção de ato ilícito.

Em outras palavras, a obrigação tributária é a relação jurídica, o vínculo abstrato que surge por imposição da lei pelo qual uma pessoa — Sujeito Ativo — tem o direito subjetivo de exigir de outra — Sujeito Passivo — o cumprimento de uma obrigação de cunho patrimonial.

Observamos algumas características próprias da obrigação tributária que a fazem espécie do gênero obrigação:

A obrigação pode nascer pela vontade das partes, negócio jurídico, ou por outro fato jurídico ou ato ilícito, entretanto a fonte última da obrigação é sempre a lei. Nesse sentido, observa Fábio Ulhoa Coelho: “São negociais as obrigações do comprador (pagar o preço ao vendedor), locatário (pagar o aluguel ao locador), mutuário (pagar o mutuante), [...] etc. Obrigam-se estes sujeitos à respectiva prestação em razão do contrato que voluntariamente celebram. São não negociais, por sua vez, as obrigações do contribuinte (pagar o imposto à Fazenda Pública), infrator (pagar a multa administrativa), alimentante (pagar alimentos ao

¹⁷⁷ BORGES, José Souto Maior. *Obrigação Tributária* (uma introdução metodológica). São Paulo: Malheiros, 1999, p. 38.

alimentado), [...] etc. Nestes casos, não se obrigam esses sujeitos diretamente por uma declaração de vontade, mas simplesmente por ter a lei estabelecido que um fato jurídico os torna obrigados.”¹⁷⁸

Portanto, uma característica da obrigação tributária é estabelecer fato jurídico que torna os sujeitos obrigados, sem declaração de vontade. Nas palavras de Clovis Bevilacqua: “A lei é uma das causas geradoras das obrigações. É dela que se origina a responsabilidade pelos atos ilícitos. E, fora da esfera dos direitos de crédito, há grande número de obrigações, que procedem diretamente da lei, como a de prestar alimentos, a de pagar impostos, e outras, ainda.”¹⁷⁹

Outro atributo da obrigação tributária é o seu caráter lícito: “A obrigação não delitual, por sua vez, surge de fato ou negócio jurídico. [...] O contribuinte torna-se devedor do imposto quando se verifica o fato jurídico descrito na lei como hipótese de incidência tributária [...]”¹⁸⁰, devidamente convertido em linguagem.

Podemos, também, apontar o caráter patrimonial do objeto da prestação, nos termos do art. 3º do CTN: prestação pecuniária, para caracterizá-la. Segundo Clovis Bevilacqua, como “Direito patrimonial, a obrigação deve ter valor pecuniário. [...] É certo que algumas vezes basta um interesse moral, ou de afeição para dar conteúdo a uma obrigação. Mas, desde que a obrigação se torna exigível, há de ter, por conceito e definição, um valor patrimonial. Se o não tiver, a necessidade moral por ela criada ou pertencerá a outra divisão do direito, ou pertencerá ao domínio da ética.”¹⁸¹

O art. 3º do Código Tributário Nacional “dá uma feição nitidamente patrimonial ao vínculo tributário, pois o dinheiro — pecúnia — é a mais viva forma de manifestação econômica.”¹⁸²

Temos que necessariamente observar a distinção do CTN quanto às obrigações: principais e acessórias. A obrigação acessória é decorrente da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas; o descumprimento da obrigação acessória converte-a em principal, relativamente à penalidade pecuniária.

Paulo de Barros Carvalho assinala que as obrigações acessórias “não têm essência obrigacional, isto é, seu objeto carece de patrimonialidade.”¹⁸³ Assim, essas são denominadas

¹⁷⁸ COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de direito civil*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 16. v. 2.

¹⁷⁹ BEVILACQUA, Clovis. *Código Civil dos Estados Unidos do Brasil Comentado*. Rio de Janeiro: Paulo de Azevedo Ltda., 1950. p. 7. v. 4.

¹⁸⁰ COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de direito civil*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 18. v. 2.

¹⁸¹ BEVILACQUA, Clovis. *Código Civil dos Estados Unidos do Brasil Comentado*. Rio de Janeiro: Paulo de Azevedo Ltda., 1950, p. 7. v. 4.

¹⁸² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 320.

de deveres instrumentais ou formais, “porque, tomados em conjunto, é o instrumento de que dispõe o Estado-Administração para o acompanhamento e consecução dos seus desígnios tributários. Ele (Estado) pretende ver atos devidamente formalizados, para que possa saber da existência do liame obrigacional que brota com o acontecimento fático, previsto na hipótese da norma.”¹⁸⁴

Convém salientar aqui que o foco é a obrigação tributária, assim faz-se necessário diferenciar duas etapas referentes a esta:

- 1ª) O processo de positivação do direito tributário;
- 2ª) O produto obrigação tributária: norma individual e concreta.

No processo de positivação do direito o aplicador do direito interpreta a norma geral, estabelece valores e determina em que casos individuais esta deve ser aplicada. E, finalmente, o aplicador do direito constitui, em linguagem competente, a norma individual e concreta, isto é, o lançamento, introduzindo no ordenamento o fato jurídico tributário e a relação jurídica tributária.

Portanto, é necessário diferenciar o processo de positivação do direito e o produto obrigação tributária, que se encontra no conseqüente da norma individual e concreta.

O jurista Geraldo Ataliba nos ensina que o processo de produção da norma é vinculado: “A **concretização ulterior da norma é confiada à autoridade administrativa**, que é vinculada pela lei e não pode desrespeitá-la. Portanto, se preciso, será chamada à observância das leis pelos órgãos jurisdicionais, pelo que fica excluída a possibilidade de atos arbitrários também pela autoridade administrativa.”¹⁸⁵ (grifo nosso)

Por outro lado, o produto *norma* é construído com base na leitura do documento, auto de infração ou notificação de lançamento:

- a) A norma individual e concreta, que é o produto da aplicação da regra matriz de incidência tributária;
- b) A norma geral e concreta, que introduz no ordenamento a norma individual e concreta.

¹⁸³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 323.

¹⁸⁴ Ibid.

¹⁸⁵ Ataliba, Geraldo. *República e Constituição*. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 51.

3.2.1.1 Da Norma Individual e Concreta

A norma individual e concreta, que é o produto da aplicação da regra matriz de incidência tributária, é composta pelo fato e pela relação jurídica.

O fato jurídico tributário é a descrição, em linguagem competente, de um evento (acontecimento) pretérito. Encontra-se localizado no antecedente de uma norma individual e concreta e pode ser de dois tipos: a) ato de lançamento; b) ato praticado pelo sujeito passivo a quem a lei atribui a devida competência.

O ato administrativo de lançamento veicula no sistema jurídico uma norma individual e concreta.

A norma individual e concreta é aquela cujos critérios de pessoa, tempo e espaço estão todos determinados. As normas individuais e concretas são inseridas no sistema do direito positivo de quatro formas:

- 1º) pelo particular, por meio dos testamentos, dos contratos, do cumprimento aos deveres instrumentais formais, etc.;
- 2º) pelo Executivo, por meio dos atos administrativos como lançamento, despachos, etc.;
- 3º) pelo Judiciário, por meio das sentenças, acórdão;
- 4º) pelo Legislativo, por meio de leis.

As normas individuais e concretas são enunciados denotativos dos critérios de identificação da norma geral e abstrata. Elas contêm no antecedente o fato jurídico-tributário e no conseqüente a relação jurídico-tributária.

Tais normas são classes de um elemento só. São concretas, pois o enunciado do antecedente se reporta a um fato passado, e são individuais, pois os termos da relação prescrita no conseqüente estão determinados.

As normas individuais e concretas são o produto da incidência da norma geral e abstrata sobre os eventos. O professor Paulo de Barros Carvalho assim discorre sobre o assunto: “A passagem da norma geral e abstrata para a norma individual e concreta consiste, exatamente, nessa redução à unidade: de classes com notas que se aplicariam a infinitos indivíduos, nos critérios da hipótese (e também da conseqüência), chegamos a classes com notas que correspondem a um, e somente um, elemento de cada vez. Eis o fato concreto, relatando em linguagem um determinado acontecimento do mundo.”¹⁸⁶

¹⁸⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 125.

A norma tributária individual e concreta é resultado da aplicação da regra-matriz de incidência tributária: o operador do direito constrói a norma individual e concreta tributária, ou seja, constitui o fato jurídico e imputa a relação jurídica.

No antecedente temos o relato, em linguagem competente, de um evento demarcado por tempo e espaço e, no conseqüente, a obrigação tributária.

O Código Tributário Nacional outorga competência ao contribuinte (Art. 150) e à autoridade administrativa (Art. 149) para produzir a norma individual e concreta.

A norma individual e concreta tributária, *stricto sensu*, produzida pela autoridade administrativa é denominada *lançamento de ofício* (Art. 149 do CTN). Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, sendo a atividade administrativa vinculada e obrigatória e estando o aplicador sob pena de responsabilidade funcional caso não proceda ao lançamento (Art. 142 do CTN).

A norma individual e concreta tributária, *stricto sensu*, introduzida no ordenamento pelo contribuinte é denominada por alguns doutrinadores de *autolancamento* e ocorre nos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.

Assim, temos duas possibilidades de normas tributárias, *stricto sensu*: as produzidas pela autoridade administrativa e as produzidas pelo contribuinte.

3.2.1.2 Norma Geral e Concreta

As normas tributárias *stricto sensu*, que são resultado da aplicação da regra-matriz de incidência tributária, são introduzidas no ordenamento por outra norma jurídica que prescreve sua forma: a norma concreta e geral ou veículo introdutor.

As normas gerais e concretas são aquelas cujas pessoas são indeterminadas no conseqüente, dessa forma não estabelecem relações, mas, apenas, critérios conotativos, por isso são chamadas de *gerais*; entretanto, o tempo e o espaço estão determinados no antecedente, isto é, ocorre a descrição de um fato, desse modo são concretas.

O processo de positivação deixa suas marcas no veículo introdutor (no antecedente da norma geral e concreta está registrado o procedimento fiscal realizado por um agente competente, em determinado local e momento), ou seja, descreve o processo de produção, que se esvaiu no tempo e no espaço, mas deixou suas marcas no produto (auto de infração ou notificação de lançamento).

No seu conseqüente, tal norma prescreve a validade dos enunciados por ela veiculados, ou seja, encontra-se aí a obrigação de toda a comunidade de respeitar as disposições estabelecidas no auto de infração ou na notificação de lançamento.

A norma geral e concreta é o fundamento de validade do Auto de Infração ou da Notificação de lançamento, pois descreve a aplicação das regras de competência e de procedimento.

O suporte físico dessa norma é o Auto de Infração ou a Notificação de lançamento, pois é construída com base na leitura dos dados sobre o produto. A norma individual e concreta (produto) resulta da aplicação da regra matriz de incidência tributária e do seu veículo introdutor (processo).

Passamos, agora, ao estudo dos elementos fundamentais do conceito de obrigação tributária. A análise desses elementos auxiliará a entender o conceito.

3.2.2 Dos Elementos

Se, conforme se viu, a obrigação tributária é uma relação jurídica, é importante enfatizar que, para a existência de qualquer relação, é preciso haver dois elementos: o subjetivo e o prestacional.¹⁸⁷

Os sujeitos da obrigação “são identificados de acordo com a posição que nela ocupam. Os que titularizam o direito (crédito) são os sujeitos ativos; os que devem a prestação (débito), os sujeitos passivos.”¹⁸⁸

Na obrigação tributária, o sujeito ativo é a pessoa política que tem competência, estabelecida pela Constituição Federal, para criar o tributo, ou, ainda, aquele que a lei determinar como tal (capacidade ativa). O sujeito ativo é detentor do direito subjetivo, vínculo que une o sujeito ativo e o sujeito passivo ao cumprimento da prestação (crédito).

O sujeito passivo é aquele que tem o dever de cumprir com a prestação (débito) em favor do sujeito ativo. O dever jurídico é outro vínculo da relação.

O elemento prestacional estabelece a conduta, modalizada como obrigatória, proibida ou permitida. Quanto a esse aspecto, o professor Paulo de Barros Carvalho adverte: “Entretanto, como o comportamento devido figura em estado de determinação ou de

¹⁸⁷ Ver CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Fundamentos jurídicos da incidência*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 142.

¹⁸⁸ COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de direito civil*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 11. v. 2.

determinabilidade, ao fazer referência à conduta, terá de especificar, também, qual é seu objeto (pagar valor em dinheiro, construir um viaduto, não se estabelecer em certo bairro com particular tipo de comércio etc.).”¹⁸⁹

Desta forma, o objeto da obrigação é a conduta prestacional de entregar uma porção de moeda; e o objeto da prestação é o valor pecuniário pago ao credor ou por ele exigido.¹⁹⁰

3.2.3 Do Nascimento

As obrigações derivam, como queria Kelsen¹⁹¹, da norma, seja ela um contrato ou uma lei. E “é ela que prestigia o contrato como fonte de obrigação, assim como prestigia o ato ilícito para dele derivar a obrigação de indenizar. É ainda a lei que diz serem certos atos lícitos, geradores de obrigações. A fonte mediata da obrigação é sempre a norma jurídica. As fontes imediatas são o contrato, o ato ilícito e o fato lícito legalmente previsto, como já dito no Código de Napoleão e no nosso Código Civil e no Código Tributário Nacional.”¹⁹²

O Código Tributário Nacional determina que a obrigação tributária nasce com a ocorrência do fato gerador, ou seja, com a ocorrência no mundo fenomênico de um evento que tem um conjunto de propriedades descritas em uma norma geral e abstrata.

Quanto ao nascimento da obrigação tributária, observe-se o que ensina o mestre cearense Hugo de Brito Machado: “A relação tributária, como qualquer outra relação jurídica, surge da ocorrência de um fato previsto em uma norma como capaz de produzir esse efeito. Em virtude do princípio da legalidade, essa norma há de ser uma lei em sentido restrito, salvo em se tratando de obrigação acessória (...) A lei descreve um fato e atribui a este o efeito de criar uma relação entre alguém e o Estado. Ocorrido o fato, que em Direito Tributário denomina-se fato gerador, ou fato imponível, nasce a relação tributária, que compreende o dever de alguém (sujeito passivo da obrigação tributária) e o direito do Estado (sujeito ativo da obrigação tributária). O dever e o direito (no sentido de direito subjetivo) são efeitos da incidência da norma.”¹⁹³

¹⁸⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Fundamentos jurídicos da incidência*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 142-143.

¹⁹⁰ Ver CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 396.

¹⁹¹ Ver KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Tradução de João Batista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

¹⁹² COELHO, Sacha Calmon Navarro. A obrigação tributária - nascimento e morte - a transação como forma de extinção do crédito tributário. In *Revista Dialética de Direito Tributário* – 62. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 69.

¹⁹³ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 26.ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 133.

Também sobre a questão, Geraldo Ataliba assim pensava: “A configuração do fato (aspecto material), sua conexão com alguém (aspecto pessoal), sua localização (aspecto espacial) e sua consumação num momento fático determinado (aspecto temporal), reunidos unitariamente determinam inexoravelmente o efeito jurídico desejado pela lei: criação de uma obrigação jurídica concreta, a cargo de pessoa determinada, num momento preciso.”¹⁹⁴

Pontes de Miranda, citado por Geraldo Ataliba, explica essa questão: “O crédito do tributo (imposto ou taxa) nasce do fato jurídico, que se produz com a entrada do suporte fático no mundo jurídico. Assim, nascem o débito, a pretensão e a obrigação de pagar o tributo, a ação e as exceções. O direito tributário é apenas ramo do direito público; integra-se, como os outros, na Teoria Geral do Direito. (Pontes de Miranda, Comentários à Constituição de 1967, com a Emenda I de 1969, Ed. RT, t. II, p. 366).”¹⁹⁵

Entretanto, pondera Paulo de Barros Carvalho que, “instados a responder em que momento nascem as relações jurídicas tributárias, quase todos os especialistas dirão, certamente, que o surgimento desses vínculos acontece com o advento do fato jurídico tributário, também conhecido por ‘fato gerador’.”¹⁹⁶

Mas, para o mestre, “o instante em que nasce a obrigação tributária é exatamente aquele em que a norma individual e concreta, produzida pelo particular ou pela Administração, neste último caso por meio do lançamento, ingressar no sistema do direito positivo, o que implica reconhecer que a relação se dá juntamente com a ocorrência do fato jurídico. [...] A contar desse ponto na escala do tempo, existirá um enunciado lingüístico, formulado em consonância com os preceitos da ordem jurídica, e **que somente poderá ser modificado por outros enunciados especialmente proferidos para esse fim, segundo a orientação do sistema.**”¹⁹⁷ (grifo nosso)

Em outras palavras, “concretizando-se o fato previsto no descritor da regra de incidência, inaugura-se, como vimos, uma relação jurídica de conteúdo patrimonial, que conhecemos por ‘obrigação tributária’. Tudo, evidentemente, nos termos dos instrumentos comunicacionais que o direito estipula.”¹⁹⁸

A obrigação tributária é constituída, juridicamente, com o ingresso, no sistema, da norma individual e concreta produzida pelo lançamento, ou por ato de formalização do particular, e ocupa a posição sintática de conseqüente da norma.

¹⁹⁴ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 69.

¹⁹⁵ *Ibid.*, p. 69.

¹⁹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Fundamentos jurídicos da incidência*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 186.

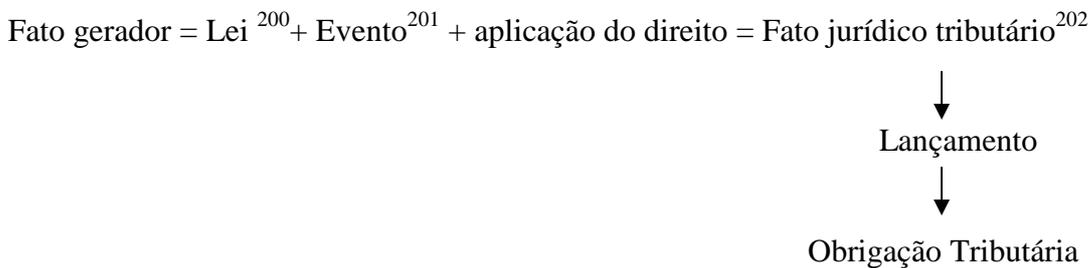
¹⁹⁷ *Ibid.*, p. 187-188.

¹⁹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 394.

O direito não se aplica sozinho, necessita da mão do homem para ser efetivado. Portanto, o evento, que é o acontecimento no mundo fenomênico, só existirá para o direito se for convertido em fato.¹⁹⁹

Dessa forma, o fato entra no mundo do direito quando é feito o lançamento (obrigação de caráter individual e concreta). E é nesse momento que nasce a obrigação tributária, ou seja, que é introduzida no ordenamento uma relação jurídica.

Em termos esquemáticos, tem-se o que segue:



Como se nota, a obrigação tributária surge com o fato jurídico tributário formalizado pelo lançamento.

3.2.4 Do Crédito Tributário

Como já salientamos, a obrigação tributária é constituída, juridicamente, com o ingresso, no sistema, da norma individual e concreta produzida pelo lançamento, ou por ato de formalização do particular, e ocupa a posição sintática de conseqüente da norma.

Este conseqüente é um enunciado que se consubstancia em um fato relacional, de que o crédito é um dos componentes. Ressalte-se que o crédito é constituído, juntamente com a obrigação tributária, no conseqüente da norma individual e concreta, portanto é um dos seus elementos.

Entretanto, o Código Tributário Nacional (CTN) distingue **crédito** de **obrigação** tributária, como se ambos existissem separadamente: a obrigação tributária seria constituída com o fato gerador e o crédito com o lançamento.

¹⁹⁹ E fato é o relato do evento em linguagem competente.

²⁰⁰ Norma geral e abstrata.

²⁰¹ Acontecimento no mundo fenomênico.

²⁰² Relato do evento em linguagem competente.

Segundo o professor Paulo de Barros Carvalho, o crédito é um dos elementos da obrigação tributária, ou seja, o direito subjetivo de o sujeito ativo exigir do sujeito passivo o montante pecuniário.

O crédito tributário é um elemento da obrigação. Assim, não existe obrigação tributária sem crédito ou débito. A obrigação tributária, porém, não pode nascer antes de o crédito ser formalizado pelo lançamento, conforme explica o mestre Paulo de Barros Carvalho: “Nasce o crédito tributário no exato instante em que irrompe o laço obrigacional, isto é, ao acontecer, no espaço físico exterior em que se dão as condutas inter-humanas, aquele evento hipoteticamente descrito no suposto da regra-matriz de incidência tributária, mas desde que relatado em linguagem competente para identificá-lo.”²⁰³

Mas, o CTN trata o elemento Crédito como se este fosse “quase” independente da obrigação. Vejamos o que dispõe no Art. 140: “As circunstâncias que modificam o crédito tributário, sua extensão ou seus efeitos, ou as garantias ou os privilégios a ele atribuídos, ou que excluem sua exigibilidade **não afetam a obrigação tributária** que lhe deu origem.” (grifo nosso)

Na verdade, porém, qualquer modificação no crédito, que é elemento da obrigação, afeta a relação jurídica por ele estabelecida: “Excedeu-se a autoridade legislativa ao consignar que a exclusão da exigibilidade do crédito não mexe com a estrutura da obrigação. Mexe a ponto de desarmá-la, de destruí-la. Excluir o crédito quer dizer excluir o débito, com existências simultâneas, numa correlação antagônica. E modificação de tal vulto extingue a obrigação tributária.”²⁰⁴

Convém esclarecer que, muitas vezes, o legislador emprega o termo “crédito tributário” para se referir à obrigação tributária, entretanto o crédito tributário é o direito subjetivo do sujeito ativo, que se contrapõe ao dever jurídico do sujeito passivo no vínculo estabelecido juridicamente.

Definimos, pois, crédito tributário como “uma estrutura relacional intranormativa cujo objeto da conduta modalizada é patrimonial, líquido e certo.”²⁰⁵

²⁰³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 396.

²⁰⁴ *Ibid.*, p. 399.

²⁰⁵ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 1999, p. 184.

3.2.5 Do Lançamento

“Lançamento”,²⁰⁶ em direito, é um vocábulo dotado de várias acepções; pode significar tanto o procedimento de formalização do crédito tributário (processo) como a norma individual e concreta constituinte do fato jurídico tributário e da relação jurídica tributária (produto); pode significar, ainda, o ato como o resultado da atividade desenvolvida no curso do procedimento.

Pondera Paulo de Barros Carvalho que “tratar o ‘lançamento’ como norma, como procedimento ou como ato passa a ser, então, singela decisão de quem vá examiná-lo, valendo a asserção para o jurista prático e para o jurista teórico, tanto faz.”²⁰⁷

Ressalte-se que, no presente estudo, o termo *lançamento* será tomado como norma individual e concreta, ou seja, aqui *lançamento* é sinônimo de produto.

Entretanto, convém advertir que o CTN utiliza o vocábulo com diversos sentidos, como no art. 142, no sentido de processo, enunciando:

“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”

Sobre o processo de produção do lançamento, o legislador “[...] não merece censuras ao apontar como vinculada a atividade de lançamento e não o ato de lançamento. **Vinculado é o processo, não o produto.** É o ato-fato, não o ato norma que, uma vez expedido, ingressa no sistema como uma regra jurídica qualquer, apenas discriminada em função do instrumento que a introduziu no conjunto.”²⁰⁸ (grifo nosso)

O processo de produção do lançamento, que será veiculado pela norma individual e concreta, é vinculado. Entretanto, o produto, lançamento, que introduz no sistema a norma individual e concreta, que prescreve a obrigação tributária, não é vinculado.

²⁰⁶ Ibid.

²⁰⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 422.

²⁰⁸ Ibid., p. 407.

E, quando se fala de indisponibilidade de crédito tributário, isso significa que o credor não pode agir da mesma forma como procede nas relações de obrigação do direito privado, pois o **processo** de lançamento tributário é vinculado.²⁰⁹

Nesse sentido valem os ensinamentos de Hugo de Brito Machado: “Em outras palavras, o art. 3º do Código Tributário Nacional contém uma prescrição jurídica aplicável à atividade de cobrança do tributo. Diz que essa cobrança há de ser feita mediante atividade administrativa plenamente vinculada. **O art. 171, ao admitir a transação como forma de extinção do crédito tributário, contém uma prescrição especial, aplicável apenas aos casos e nas condições que a lei estabelecer.**”²¹⁰ (grifo nosso)

Assim, o lançamento tributário nada mais é que a formalização da obrigação tributária, ou seja, a aplicação do direito. O ato jurídico do lançamento como ato administrativo, produto, é veículo introdutor da norma individual e concreta que prescreve a relação jurídica tributária.

O lançamento visa a enunciar ao sujeito passivo o dever de recolher aos cofres públicos determinada quantia, dentro dos prazos e das condições nele estabelecidas.

Observe-se, portanto, que o lançamento tributário descreve a ocorrência do evento, que assim é constituído em um fato jurídico tributário capaz de estabelecer a relação entre dois sujeitos, na qual o crédito é o direito subjetivo de o sujeito ativo exigir a prestação do tributo.

Descrever o evento é, desse modo, constituí-lo como fato jurídico tributário. Eis a aplicação do direito, eis o lançamento. Relatado, o evento transforma-se em enunciado; assim surge o vínculo obrigacional, logo, o crédito e o correspondente débito.

Lançamento = Descrição do evento + Constituição do fato jurídico tributário

3.2.6 Das Formas de Extinção

É fato que as obrigações tributárias nascem, vivem e desaparecem no sistema jurídico. Como ilustra o professor Sacha Calmon Navarro Coêlho, “é coisa sabida e ressabida de séculos que as obrigações, assim como as borboletas de vida breve, só nascem para depois desaparecerem. Os juristas, por isso mesmo, insistem em dizer que o vínculo jurídico

²⁰⁹ Ver ROSEMBUJ, Túlio. *La Transaccion Tributária*. Barcelona: Atelier, 2000, p. 45.

²¹⁰ MACHADO, Hugo de Brito. Transação e Arbitragem no âmbito tributário. In *Revista Fórum de Direito Tributário* - RFDT. Ano 5, n. 28, jul./ago. 2007. Belo Horizonte: Fórum, p. 53.

obrigacional é, por essência, de natureza transitória. Seria ente da teratologia jurídica uma obrigação perene, permanente, com ânsias de eternidade.”²¹¹

Explica Antunes Varela que, “dentro dos quadros sinóticos da relação jurídica, o cumprimento é usualmente tratado como um dos modos de extinção das obrigações. Antes, porém, de ser uma causa de extinção do vínculo obrigacional, o cumprimento é a atuação do meio juridicamente predisposto para a satisfação do interesse do credor.”²¹²

E continua o autor: “ao mesmo tempo que meio normal de satisfação do interesse do credor e forma regular de liberação do devedor, o cumprimento é uma causa extintiva da obrigação. Mas uma apenas, visto que outras formas de extinção da relação creditória existem, além do cumprimento.”²¹³

Conforme o ponto de vista adotado aqui, o direito se manifesta pela linguagem. Ora, isso significa que esta, tanto para o nascimento como para a extinção das relações jurídicas, torna-se imprescindível.

A mesma posição defende o professor Paulo de Barros Carvalho: “[...] a obrigação tributária, na condição de ente lógico, só pode nascer, modificar-se ou extinguir-se por força de uma manifestação de linguagem.”²¹⁴

E continua, enumerando as formas pelas quais se pode anular uma obrigação, o que ocorre em virtude do comprometimento de qualquer de seus constituintes lógicos, a saber:

- 1) pelo desaparecimento do sujeito ativo;
- 2) pelo desaparecimento do sujeito passivo;
- 3) pelo desaparecimento do objeto;
- 4) pelo desaparecimento do direito subjetivo que o sujeito ativo tem de postular o objeto, que equivale à desaparecimento do crédito;
- 5) pelo desaparecimento do dever subjetivo, cometido ao sujeito passivo, de prestar o objeto, que equivale à desaparecimento do débito.

No entanto, “seja qual for a hipótese extintiva cogitada, haverá de conter-se, inexoravelmente, num dos itens dessa relação, não havendo espaço lógico para aventar-se uma sexta possibilidade.”²¹⁵

²¹¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. A obrigação tributária - nascimento e morte - a transação como forma de extinção do crédito tributário. In *Revista Dialética de Direito Tributário* – 62. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 69.

²¹² VARELA, João de Matos Antunes. *Das obrigações em geral*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2007, p. 9. v.2.

²¹³ *Ibid.*, p. 169.

²¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Fundamentos jurídicos da incidência*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 195.

²¹⁵ *Ibid.*, p. 196.

O legislador costuma empregar o termo “crédito tributário” para se referir à relação jurídica tributária, embora, conforme já mencionado, o crédito tributário seja o direito subjetivo do sujeito ativo que se contrapõe ao dever jurídico do sujeito passivo no liame estabelecido juridicamente.

Portanto, quando o artigo 156 do CTN se refere ao crédito tributário, prescreve onze causas de extinção da relação jurídica tributária: o pagamento, a compensação, a transação, a remissão, a prescrição e decadência, a conversão de depósito em renda, o pagamento antecipado e a homologação do lançamento, a consignação do pagamento, a decisão administrativa irreformável, a decisão judicial transitada em julgado e a dação de pagamento em bens imóveis.

3.2.7 Da Natureza da Obrigação Tributária como Bem Público

Torna-se indispensável, neste momento, fazer uma distinção entre interesse público e bem público.

Convém lembrar que, anteriormente, definiu-se interesse público primário como a vontade relevante para a segurança e para o bem-estar da sociedade que o ordenamento jurídico positiva e define, cabendo ao Estado satisfazê-la sob regime próprio.²¹⁶

Assim, a indisponibilidade absoluta é a regra, pois os interesses públicos primários, positivados pelo direito, não podem ser negociados senão pelas vias políticas, conforme previsão constitucional. Enquanto a indisponibilidade relativa é a exceção, recaindo sobre interesses públicos secundários ou da Administração, que necessitam de autorização legal.

De forma resumida: “está-se diante de duas categorias de interesses públicos, os primários e os secundários (ou derivados), sendo que os primeiros são indisponíveis e o regime público é indispensável, ao passo que os segundos têm natureza instrumental, existindo para que os primeiros sejam satisfeitos, e resolvem-se em relações patrimoniais e, por isso, tornaram-se disponíveis na forma da lei.”²¹⁷

Em outras palavras, afirma Selma Lemes: “Podemos classificar os interesses públicos em ‘primários’ e ‘secundários’ (instrumentais ou derivados). Os interesses públicos primários são indisponíveis e, por sua vez, os interesses públicos derivados têm natureza instrumental e

²¹⁶ Ver MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Mutações do Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 277.

²¹⁷ *Ibid.*, p. 278.

existem para operacionalizar aqueles, com características patrimoniais e, por isso são disponíveis e suscetíveis de apreciação arbitral.”²¹⁸

Os interesses públicos secundários existem para operacionalizar os primários e possuem características patrimoniais. Portanto, a natureza dos interesses públicos secundários (administração) é instrumental.

Ora, depois de tais ponderações, podemos afirmar que *indisponível* é o interesse público primário, e *disponível* é o interesse da Administração, ou secundário.

A Administração, “para a realização do interesse público, pratica atos, da mais variada ordem, dispondo de determinados direitos patrimoniais, ainda que não possa fazê-lo em relação a outros deles. Por exemplo, não pode dispor dos direitos patrimoniais que detém sobre os bens públicos de uso comum.”²¹⁹, ensina o professor Eros Roberto Grau .

Prossegue o mestre, também Ministro do Supremo Tribunal Federal: “dispor de direitos patrimoniais é transferi-los a terceiros. Disponíveis são os direitos patrimoniais que podem ser alienados.”²²⁰

A disponibilidade de direitos significa a disponibilidade para aliená-los; transferir para outrem o domínio, a posse e a propriedade; mesmo que a Administração encontre vedação para a alienação de determinados bens, está livre para dispor de outros.

Em síntese, afirma Eros Roberto Grau que a administração “[..] inúmeras vezes deve dispor de direitos patrimoniais, sem que com isso esteja a dispor do interesse público, porque a realização deste último é alcançada mediante a disposição daqueles”.²²¹

3.2.7.1 Do Bem Público

Note-se que há várias definições de bem público tanto na doutrina como na lei.

Segundo Hely Lopes Meirelles, bens públicos, “[...] em sentido amplo, são todas as coisas, corpóreas ou incorpóreas, imóveis, móveis e semoventes, créditos, direitos e ações,

²¹⁸ LEMES, Selma Ferreira. *Arbitragem na Administração Pública - Fundamentos Jurídicos e Eficiência Econômica*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 131.

²¹⁹ GRAU, Eros Roberto. Da Arbitrabilidade de Litígios Envolvendo Sociedades de Economia Mista e da Interpretação de Cláusula Compromissória. In *Revista de Direito Bancário do Mercado de Capitais e da Arbitragem*. São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 18, 2002, p. 404.

²²⁰ *Ibid.*, p. 404.

²²¹ *Ibid.*

que pertençam, a qualquer título, às entidades estatais, autárquicas, fundacionais e empresas governamentais.”²²²

Celso Antônio Bandeira de Mello, por seu turno, estipula que públicos “são todos os bens que pertencem às pessoas jurídicas de Direito Público [...] bem como os que, embora não pertencentes a tais pessoas, estejam afetados à prestação de um serviço.”²²³

A professora Lúcia Valle Figueiredo conceitua bens públicos como “[...] todos aqueles, quer corpóreos, quer incorpóreos, portanto imóveis, móveis, semoventes, créditos, direitos e ações, que pertençam, a qualquer título, à União, Estados, Municípios, respectivas autarquias e fundações de direito público. Configuram esses bens o patrimônio público e se encontram sob o regime de direito público.”²²⁴

Segundo o direito posto, no Código Civil de 2002, são públicos os bens do domínio nacional pertencentes às pessoas jurídicas de direito público interno; todos os outros são particulares, seja qual for a pessoa a que pertencerem (art. 98).

Observe-se que são consideradas pelo mesmo diploma legal as pessoas jurídicas de direito público interno: I - a União; II - os Estados, o Distrito Federal e os Territórios; III - os Municípios; IV - as autarquias, inclusive as associações públicas; V - as demais entidades de caráter público criadas por lei.

O Código Civil²²⁵ divide os bens públicos em três classes, conforme o disposto no art. 99:

I - **os de uso comum do povo**, tais como rios, mares, estradas, ruas e praças, também são chamados de “**bens do domínio público**”;²²⁶ (grifo nosso)

II - **os de uso especial**, tais como edifícios ou terrenos destinados a serviço ou estabelecimento da Administração federal, estadual, territorial ou municipal, inclusive os de suas autarquias; denominados, também, de “**bens patrimoniais indisponíveis**”;²²⁷ (grifo nosso)

²²² MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 493.

²²³ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*, 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 803.

²²⁴ FIGUEIREDO, Lúcia Valle, *Curso de direito administrativo*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 520.

²²⁵ Verifica-se que a classificação do Código Civil de 2002 contempla apenas os bens imóveis; esqueceu o legislador que os bens móveis também podem ser qualificados como bens públicos.

²²⁶ Denominação dada pelo Regulamento Geral de Contabilidade Pública (Decreto 15.783, de 8.11.1922, Arts. 804, 810-811).

²²⁷ Denominação dada pelo Regulamento Geral de Contabilidade Pública (Decreto 15.783, de 8.11.1922, Arts. 804, 810 e 811).

III - **os dominicais**, que constituem o patrimônio das pessoas jurídicas de direito público como objeto de direito pessoal, ou real de cada uma dessas entidades, ou ainda, são os **‘bens patrimoniais disponíveis’**”.²²⁸ (grifo nosso)

Os bens dominicais ou dominiais “[...] são os próprios do Estado como objeto de direito real, não aplicados nem ao uso comum, nem ao uso especial, tais os terrenos ou terras em geral, sobre os quais tem senhoria, à moda de qualquer proprietário, ou que, do mesmo modo, lhe assistam em conta de direito pessoal.”²²⁹

Observe-se que “a inalienabilidade, no entanto, não é absoluta, a não ser com relação àqueles bens que, por sua própria natureza, são insuscetíveis de valoração patrimonial, como os mares, praias, rios navegáveis **os que sejam inalienáveis em decorrência de destinação legal e sejam suscetíveis de valoração patrimonial podem perder o caráter de inalienabilidade, desde que percam a destinação pública, o que ocorre pela desafetação**, definida, por José Cretella Júnior [...] como o ‘fato ou a manifestação de vontade do poder público mediante a qual o bem do domínio público é subtraído à dominialidade pública para ser incorporado ao domínio privado, do Estado ou do administrado’.”²³⁰ (grifo nosso)

O professor Ruy Cirne Lima aduz, em relação aos bens de **uso especial** e aos **dominicais**, que “a denominação atende mais às conseqüências de sua condição jurídica do que à condição mesma. Daí preferível chamar-lhes **‘bens do patrimônio administrativo’** aos bens patrimoniais indisponíveis, os quais, somente por estarem aplicados a serviço ou estabelecimento administrativo, é que se tornam indisponíveis; e **‘bens do patrimônio fiscal’** [...] **aos bens patrimoniais disponíveis, os quais, também, somente por estarem destinados a serem vendidos, permutados ou explorados economicamente pelas autoridades fiscais, no interesse da Administração, é que são declarados disponíveis.**”²³¹ (grifo nosso)

O mestre gaúcho explica que essa “classificação remonta a Walter Jellinek, que afirmava o seguinte: ‘O poder público, por seus representantes, pode, em relação a coisas que lhe pertencem, também empregá-las no desenvolvimento de seus serviços internos. Ele erige prédios públicos, quartéis militares, depósitos para estocagem, entrepostos de fronteira. Todos esses bens pertencem ao assim chamado patrimônio administrativo’ [...] Ainda segundo Walter Jellinek, ‘O Estado e outros titulares do poder público podem ser titulares de um patrimônio administrado de acordo com o direito privado. Eles permitem a exploração de

²²⁸ Denominação dada pelo Regulamento Geral de Contabilidade Pública (Decreto 15.783, de 8.11.1922, Arts. 804, 810 e 811).

²²⁹ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 752.

²³⁰ DI PIETRO, Maria Sylvania Zanella. *Direito Administrativo*. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 585.

²³¹ CIRNE LIMA, Ruy. *Princípios de Direito Administrativo*. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 179.

campos e de florestas, mediante locação, exploram minas e fábricas, colocam os recursos financeiros supérfluos a render juros. Esse patrimônio assim administrado denomina-se de **patrimônio fiscal** ou patrimônio financeiro’.”²³² (grifo nosso)

Observa Veiga Filho que os bens de domínio privado ou fiscal “dos quais o Estado pode dispor como si fora um particular, e que sendo produtivos, constituem sua fortuna. Divide-se em domínio territorial: calúnias, terras, florestas, minas, quedas de água, salinas, próprios, navios, móveis; domínio industrial: indústrias, com ou sem monopólio, vias férreas, fazendas normais; domínio comercial: bancos do Estado, caixas econômicas; domínio fiscal propriamente dito: tesouros ou reservas financeiras, rendimentos eventuais, multas, fóros, latidemias, dívida ativa interna e externa. São RECURSOS DO ESTADO: Os **impostos**, o crédito, com ou sem hipoteca, o arrendamento e a alienação de bens e territórios.”²³³ (grifo nosso)

Prossegue o mestre: “a primeira questão a ventilar-se acerca da receita pública é a que diz respeito ao patrimônio fiscal do Estado, ou seu privado propriamente dito. O patrimônio fiscal do Estado compõe-se, como vimos, (§ 12) de bens móveis e imóveis, indústrias com ou sem monopólio, capitães, direitos e quando constituído e convenientemente explorado torna-se em abundante fonte de receita. Ele muito se patrimônio ou do domínio público. Este não tem produtivo conquanto infinitamente mais vasto e em progressivo aumento em todos países, nos tempos modernos. Aquele constitui um dos mais importantes fatores de renda do Estado e por isso **suscetível de exploração ou alienação.**”²³⁴ (grifo nosso)

Como podemos destacar, conforme o professor Veiga Filho, os impostos são classificados como domínio privado ou fiscal e são suscetíveis de exploração ou alienação.

A lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, que estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, dispõe em seu Art. 11 que a receita classificar-se-á nas seguintes categorias econômicas: Receitas Correntes e Receitas de Capital. (Redação dada pelo Decreto Lei nº 1.939, de 20.5.1982).

“§ 1º - São Receitas Correntes as receitas tributária, de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços e outras e, ainda, as provenientes de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinadas a atender

²³² Ibid.

²³³ VEIGA FILHO, João Pedro da. *Manual da Ciencia das Finanças*. 4. ed. São Paulo: Monteiro Lobato & C., 1923, p.15.

²³⁴ Ibid., p. 62-63.

despesas classificáveis em Despesas Correntes. (Redação dada pelo Decreto Lei nº 1.939, de 20.5.1982) [...].”

Observamos que “[...] as receitas públicas são obtidas pelo Estado de maneiras muito diversas, explorando os seus bens patrimoniais, empregando o seu poder coercivo e contraindo empréstimos, recebendo ajudas e doações, aplicando penalidades, etc. Esta grande variedade de fontes utilizadas pelo Estado para a obtenção dos seus recursos causou dificuldades quanto à conceituação e à classificação delas, o que explica o fato de haver tantas posições distintas nessas matérias. Muitas e muito diversas têm sido as definições para especificar as características distintivas das Receitas Públicas, cuja maior parte vincula tais receitas às noções de satisfação de necessidades públicas ou, diretamente, à prestação de serviços públicos, ou seja, a clássica finalidade que era atribuída a todas as despesas públicas.”²³⁵

Existem outras classificações possíveis para os bens e recursos públicos, como classificação econômica, pela origem, entretanto, conforme o critério de exame adotado, em face da escolha do objeto do presente estudo, é conveniente aqui uma definição que permita a observância da relação entre bem público e disponibilidade.

O Estado, a fim de cumprir sua destinação política, necessita de certas condições; uma delas é de ser detentor de bens, de toda natureza, similarmente aos particulares em relação aos bens que constituem seu próprio patrimônio privado. Por essa semelhança, tais bens, que foram, são ou serão confiados ao Estado para aquela finalidade política, conformam o domínio público patrimonial em sentido estrito.

No entanto, conforme já se destacou, o Estado não exerce sobre esses bens um direito de propriedade, como o que se institui no Direito Privado, com sua ampla disponibilidade. Ao contrário, o vínculo que relaciona o bem público ao Estado tem outra natureza e é definido e regulado tanto pela Constituição Federal como pelas Constituições, Leis Orgânicas e leis administrativas estabelecidas das pessoas políticas.

²³⁵ VILLEGAS, Héctor B. *Manual de finanzas públicas la economía jurídicamente regulada del sector público en el mundo globalizado*. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 2000, p. 153. Tradução da autora. No original: “[...] los ingresos públicos son obtenidos por el Estado de muy diversas maneras, explotando sus propios bienes patrimoniales, empleando su poder coactivo y contratando empréstitos, recibiendo ayudas y donaciones, aplicando penalidades, etc. Esa gran variedad de fuentes utilizadas por el Estado para el logro de sus recursos ha causado dificultades en cuanto a la conceptualización y clasificación de ellos, lo cual explica la circunstancia de que se hayan producido tantas posturas disímiles en los temas señalados. Muchas y muy diversas han sido las definiciones ensayadas para precisar los rasgos distintivos de los r.p., la mayoría de las cuales vinculan a tales ingresos con las nociones de satisfacción de necesidades públicas o, directamente, con la prestación de servicios públicos, vale decir, la clásica finalidad que se adjudicaba a todos los gastos públicos.”

Isso porque os bens que conformam o domínio público estão destinados exclusivamente ao atendimento de finalidades públicas e para este fim se encontram disponíveis. Para quaisquer outras finalidades, não importando quais sejam, são indisponíveis.

Logo, “tem-se aqui caracterizado o princípio da indisponibilidade dos bens públicos, regra cardeal em tema de dominialidade pública, que só comporta as exceções previstas explicitamente em lei.”²³⁶

Como bem assevera Diogo de F. Moreira Neto, “o princípio da indisponibilidade dos bens públicos situa-se em oposição conceitual simétrica ao princípio da disponibilidade dos bens privados. Enquanto a disponibilidade de um bem público é exceção, que deve resultar de ato expreso fundado em lei, a indisponibilidade de um bem privado, por seu turno, é a exceção que só pode ser estabelecida por ato expreso e também com fundamento legal.”²³⁷

O conceito de indisponibilidade dos bens públicos comporta todas as suas propriedades: a inalienabilidade, a imprescritibilidade e a impenhorabilidade, que proíbe que eles sejam vendidos, doados, usucapidos, ou dados em garantia de pagamento de dívidas.

Em princípio, todos os bens públicos são indisponíveis. Todavia, há exceções. Isso significa que alguns bens, em determinadas circunstâncias, desde que previstas em lei, poderão ser utilizados para outros fins e, até mesmo, ser alienados.

Os bens públicos de uso comum e os bens públicos de uso especial, como regra, são absolutamente indisponíveis, uma vez que se encontram, por definição, vinculados a interesse público primário.

Os bens públicos dominiais, por sua vez, são disponíveis, ou seja, caso não comprometidos com a satisfação de nenhum interesse público primário, nem afetados²³⁸ por lei, poderão receber, por parte do Estado, uma destinação que atenda ao interesse público secundário.

Pelo estudo até aqui desenvolvido, podemos afirmar que a obrigação tributária é um bem dominial, que integra o patrimônio das pessoas jurídicas de direito público como objeto de direito real de cada uma dessas entidades, não afetado por lei, caracterizando-se como bem patrimonial disponível.

²³⁶ Ver MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Curso de direito administrativo: parte introdutória, parte geral e parte especial*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 342.

²³⁷ *Ibid.*, p. 342-343.

²³⁸ “Afetação é a preposição de um bem a um dado destino categorial de uso comum ou especial, assim como desafetação é sua retirada do referido destino. Os bens dominiais são bens não afetados a qualquer destino público.” BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 752.

3.2.7.2 Do Direito Disponível

O Código de Processo Civil (art. 1.072, revogado) estabelecia o conceito de direitos patrimoniais “sobre os quais a lei admita transação”.²³⁹ Observe-se que a alusão à disponibilidade do direito é objetiva e não oblíqua, como ocorria na redação adotada pelo dispositivo indigitado do Estatuto de Processo.²⁴⁰

Sobre direito disponível, afirma Alcides de Mendonça Lima, citado por Carlos Alberto Carmona: “Diz-se que um direito é disponível quando ele pode ser ou não exercido livremente pelo seu titular, sem que haja norma cogente impondo o cumprimento do preceito, sob pena de nulidade ou anulabilidade do ato praticado com sua infringência.”²⁴¹

Conforme já destacado, para o professor Eros Roberto Grau, “dispor de direitos patrimoniais é transferi-los a terceiros. Disponíveis são os direitos patrimoniais que podem ser alienados.”²⁴²

Observe-se como de modo semelhante se posiciona Carlos Alberto Carmona: “são disponíveis (do latim *disponere*, dispor, pôr em vários lugares, regular) aqueles bens que podem ser livremente alienados ou negociados, por encontrarem-se desembaraçados, tendo o alienante plena capacidade jurídica para tanto.”²⁴³

Alguns autores entendem que direito patrimonial disponível é aquele sobre o qual se pode transigir.

A esse respeito, Sergio de Andréa Ferreira cita F. Mendes Pimentel (*Revista Forense*, 26/29): “A transação ultima a contenda; se uma das partes tentar renová-la, opor-lhe-á a outra a *exceptio litis per transactionem finitae*. O compromisso afirma e mantém o litígio, para que o árbitro a dirima.”²⁴⁴

²³⁹ Art. 1.072. As pessoas capazes de contratar poderão louvar-se, mediante compromisso escrito, em árbitros que lhes resolvam as pendências judiciais ou extrajudiciais de qualquer valor, concernentes a direitos patrimoniais, sobre os quais a lei admita transação.

²⁴⁰ CARMONA, Carlos Alberto. *Arbitragem e Processo: um comentário à Lei n.9.307/96*. São Paulo: Atlas, 2006, p. 56.

²⁴¹ *Ibid.*, p. 56.

²⁴² GRAU, Eros Roberto. Da Arbitrabilidade de Litígios Envolvendo Sociedades de Economia Mista e da Interpretação de Cláusula Compromissória. In *Revista de Direito Bancário do Mercado de Capitais e da Arbitragem*. São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 18, 2002, p. 404.

²⁴³ CARMONA, Carlos Alberto. *Arbitragem e Processo: um comentário à Lei n.9.307/96*. São Paulo: Atlas, 2006, p. 56.

²⁴⁴ FERREIRA, Sergio de Andréa. A arbitragem e a disponibilidade de direitos no *ius publicum interno*. In MARTINS, Pedro Batista; GARCEZ, José Maria Rossani (coord.). *Reflexões sobre Arbitragem*. São Paulo: LTR, 2002, p. 30.

Portanto, a transação tem natureza comutativa: dá-se renúncia de direito; cada parte entende alienar uma porção do objeto da transação, a fim de manter incólume o restante.

Na arbitragem as partes não renunciam às suas pretensões: só se acorda a derrogação da jurisdição estatal para submeter à decisão arbitral todo o objeto do litígio.

Conclui Sergio de Andréa Ferreira: “[...] a transação é mais onerosa do que o compromisso, pois pressupõe concessões recíprocas: neste, presume-se que os árbitros, que substituem os juízes, vão decidir a favor daquele que tem o direito.”²⁴⁵

Convém notar que, para o mestre Clovis Bevilacqua, “compromisso é o ato jurídico pelo qual as partes, em vez de recorrerem ao poder judiciário, escolhem juízes árbitros, para decidirem as suas questões. É um instituto, que se aproxima da transação, a cujos princípios se submete (art. 1.048), embora dela se distinga sob pontos de vista essenciais. Seu fim é, também extinguir obrigações, o que obtém pela sentença arbitral. [...] Muitas vezes, as partes incluem, nos seus contratos, uma cláusula, comprometendo-se a submeter as controvérsias, que surgirem entre elas, a decisão de árbitros. É a cláusula compromissória, que ainda não é o compromisso, mas a obrigação de o celebrar. É o *pactum de compromittendo*.”²⁴⁶

E acrescenta: “O compromisso é, geralmente, apresentado como um contrato, porque é um acordo de vontade; mas se, por um acordo de vontades, se pressupõe como nos contratos a capacidade das partes comprometentes, forma adequada e objeto lícito, é certo que difere dos contratos por vários aspectos. Não tem outro fim senão instituir o juízo arbitral, para, por meio dele, extinguir obrigações. **Não cria, não modifica, nem conserva direitos; extingue obrigações**, ou antes, tende a extingui-las pelo juízo arbitral.”²⁴⁷ (grifo nosso)

A esse respeito, é interessante referir os ensinamentos de Pontes de Miranda, para quem o compromisso e a transação “[...] somente têm por objeto direitos, pretensões, ações e exceções de ordem patrimonial (art. 841 e 852).”²⁴⁸

Completa o Mestre: “Diz o Código Civil, art. 841: ‘Só quanto a direitos patrimoniais de caráter privado se permite a transação’. **Se o direito patrimonial é de caráter público, e.g., impostos e taxas federais, estaduais, ou municipais, ou paraestatais, a transacionabilidade depende de lei especial.** [...] Assim, o ramo do direito que rege o direito não-patrimonial é que responde se pode haver, quanto a esse, transação, e o **ramo do direito**

²⁴⁵ FERREIRA, Sergio de Andréa. A arbitragem e a disponibilidade de direitos no *ius publicum interno*. In MARTINS, Pedro Batista; GARCEZ, José Maria Rossani (coord.) *Reflexões sobre Arbitragem*. São Paulo: LTR, 2002, p. 30.

²⁴⁶ BEVILACQUA, Clovis. *Código Civil dos Estados Unidos do Brasil Comentado*. Rio de Janeiro: Paulo de Azevedo Ltda., 1950, p. 190-191. v. 4.

²⁴⁷ *Ibid.*, p. 191.

²⁴⁸ MIRANDA, Pontes de. *Tratado de Direito Privado*. Campinas: Bookseller, 2003, p. 369. t. XXVI.

público que rege o direito de caráter público é que corresponde se, quanto a ele, pode haver transação.²⁴⁹ (grifo nosso)

Em relação ao assunto, Carlos Alberto Carmona conclui: “pode-se continuar a dizer, na esteira do que dispunha o Código de Processo Civil (art. 1.072, revogado), que são arbitráveis as controvérsias a cujo respeito os litigantes podem transigir.”²⁵⁰ Portanto, a obrigação tributária pode ser objeto de transação, por permissão legal.

É interessante observar que as legislações estrangeiras estabelecem como objeto de arbitragem as controvérsias referentes a direitos que possam ser objeto de transação. Nesse sentido, ensina José Cretella Neto: “É o que se depreende pelo exame do teor das normas que regulam a arbitragem no direito estrangeiro, verificando-se que o ZPO alemão estabelece que ‘a convenção arbitral será válida sempre que as partes tiverem o direito de transigir sobre o objeto da disputa’ (art. 1.030. (I), *infine*, quanto aos direitos imateriais), que o *Code Judiciaire* belga dispõe que ‘tout différend déjà né ou qui pourrait naître d'un rapport de droit déterminé et sur lequel il est permis de transiger, peut faire l'objet d'une convention d'arbitrage’ (art. 1.676), que o CPN argentino reza que ‘las personas que non pueden transigir no podrán comprometer en árbitros’ (art. 738) e que a Ley 60/2003 espanhola determina que ‘son susceptibles de arbitraje las controversias sobre materias de libre disposición conforme a derecho’ (art. 2º). Já o Codice italiano indica as questões que podem ser submetidas à arbitragem por meio de critério *residual*, pois determina a quais não se aplica, que são as matérias previstas nos arts. 429 (*Revoca deu'interdizione e dell'inabilitazione*) e 459 (*Acquisto dell'eredità*) do Código Civil italiano, bem como ‘quelle che riguardano questioni di stato e di separazione personale tra coniugi e le altre che non possono formare oggetto di transazione’ (art. 806)”.²⁵¹

Na esteira da doutrina, concluímos que entendemos por direito patrimonial disponível aquele em que se pode transigir.

²⁴⁹ Ibid., p. 189.

²⁵⁰ CARMONA, Carlos Alberto. *Arbitragem e Processo: um comentário à Lei n.9.307/96*. São Paulo: Atlas, 2006, p. 56-57.

²⁵¹ CRETELLA NETO, José. *Comentários à lei de arbitragem brasileira*. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 40. Tradução da autora: o Código Judicial belga dispõe que “qualquer direito já nascido ou que poderia nascer de um documento jurídico determina sobre qual é autorizado transigir e qual pode ser objeto de uma convenção de arbitragem” (art. 1.676). O CPN argentino reza que “as pessoas que não podem transigir não poderão se comprometer com a arbitragem” (art. 738). A Lei 60/2003 espanhola determina que “são suscetíveis de arbitragem as controvérsias sobre as quais se teria livre disposição, em conformidade com o direito” (art. 2º). Já o código italiano indica as questões que podem ser submetidas à arbitragem por meio de critério residual, pois determina a quais não se aplica, que são as matérias previstas nos arts. 429 (*Revoca proibição ou inalienável*) e 459 (*Compra da herança*) do Código Civil italiano, bem como “a que se refere a questões de Estado e de separação pessoal entre cônjuges e os outros que não podem formar objeto de transação” (artigos 806).

3.2.7.3 Da Obrigação Tributária como Direito Disponível

As normas gerais e abstratas contêm notas (conotação) que os sujeitos ou as ações devem ter para pertencerem ao conjunto. É bom destacar, mais uma vez, que se pode definir uma classe enumerando os membros que a compõem (denotação), ou indicando a propriedade comum de todos os seus membros (conotação).

Observe-se que a norma geral e abstrata do Código Civil define critérios para classificar a Obrigação Tributária; sendo assim, estabelece, em seus enunciados, os critérios de identificação de um fato.

Portanto, tendo em vista a definição do Código Civil, ou seja, o direito posto, só se encontra, para tal obrigação, um enquadramento possível, no Art. 99, II, do Código Civil:

A natureza jurídica da Obrigação Tributária é de direito patrimonial real e se classifica como um bem dominial, que constitui o patrimônio das pessoas jurídicas de direito público como objeto de direito real de cada uma dessas entidades, ou, ainda, são os “bens patrimoniais disponíveis”.²⁵²

Note-se que a Obrigação Tributária é norma individual e concreta que introduz no ordenamento jurídico uma relação, vínculo abstrato que surge por imposição da lei pelo qual uma pessoa, Sujeito Ativo, tem o direito subjetivo de exigir de outra pessoa, o Sujeito Passivo, o cumprimento de uma obrigação de cunho patrimonial.

O crédito tributário, ou seja, o direito do Estado de exigir do contribuinte a obrigação é um bem do Estado. Tal bem é classificado como patrimonial, real e disponível para negociação já que, **segundo o CTN, pode ser transacionado.**

As obrigações tributárias são direitos patrimoniais disponíveis; isso significa que a Administração Pública pode operacionalizá-los a fim de atender aos interesses públicos primários.

Convém salientar ainda de que modo o professor Diogo F. Moreira Neto se pronuncia sobre a questão: “[...] são disponíveis, nesta linha, todos os interesses e os direitos deles derivados que tenham expressão **patrimonial**, ou seja, que possam ser quantificados monetariamente”,²⁵³ (em negrito no original) enfim, tudo o “[...] que vise a dotar a

²⁵² Denominação dada pelo Regulamento Geral de Contabilidade Pública (Decreto 15.783, de 8.11.1922, Arts. 804, 810 e 811).

²⁵³ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Arbitragem nos Contratos Administrativos*, RDA 218:84, jul./set. 1997 apud LEMES, Selma Ferreira. *Arbitragem na Administração Pública - Fundamentos Jurídicos e Eficiência Econômica*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p.135.

Administração ou os seus delegados, dos meios instrumentais de modo a que estejam em condições de satisfazer os interesses finalísticos que justificam o próprio Estado.”²⁵⁴

Mesmo quem entende, como Lúudio Camargo Fabretti, que “a administração pública não pode transigir com o interesse público administrado por ela — fato, que decorre do princípio de direito administrativo que torna indisponível o interesse da coletividade (princípio da indisponibilidade do interesse público) —,”²⁵⁵ acaba compreendendo que “são feitas concessões por parte da administração pública (visando o interesse público).”²⁵⁶

O professor Hugo de Brito Machado reforça o entendimento de “que o tributo, como os bens públicos em geral, é patrimônio do Estado. Indisponível na atividade administrativa, no sentido de que na prática ordinária dos atos administrativos a autoridade dele não dispõe. Disponível, porém, para o Estado, no sentido de que este, titular do patrimônio, dele pode normalmente dispor, desde que atuando pelos meios adequados para a proteção do interesse público, vale dizer, atuando pela via legislativa, e para a realização dos fins públicos. Em algumas situações é mais conveniente para o interesse público transigir e extinguir o litígio do que levar este até a última instância, com a possibilidade de restar a Fazenda Pública afinal vencida. Daí a possibilidade de transação. Em casos estabelecidos na lei, naturalmente, e realizada pela autoridade à qual a lei atribuiu especial competência para esse fim.”²⁵⁷

3.3 Da Jurisprudência

Quanto à jurisprudência, é interessante sublinhar o fato de que o Superior Tribunal de Justiça (STJ), na mesma linha deste estudo, tem feito a distinção entre os **interesses públicos primários e indisponíveis** e os **interesses públicos secundários, patrimoniais e, portanto, disponíveis**.

Observe-se, por exemplo, o caso que segue:

“Ementa:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. INTERVENÇÃO DO MINISTÉRIO PÚBLICO EM AÇÃO REPARATÓRIA DE DANOS MORAIS. DESNECESSIDADE.

²⁵⁴ Ibid.

²⁵⁵ FABRETTI, Lúudio Camargo. *Código tributário nacional comentado*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 218.

²⁵⁶ Ibid.

²⁵⁷ MACHADO, Hugo de Brito. Transação e Arbitragem no âmbito tributário. In *Revista Fórum de Direito Tributário* - RFDT. Ano 5, n. 28, jul./ago. 2007, p. 54. Belo Horizonte: Fórum.

1. Tratando-se de ação indenizatória por danos morais promovida em face do Estado por abuso de autoridade em face de denúncia promovida pelo Ministério Público, não se impõe a atuação do Parquet como custos legis, consoante jurisprudência da E. Corte. (RESP 327.288/DF, 4ª T., Rel. Min. Cesar Asfor Rocha, DJ 17/11/2003; AGRESP 449643/SC, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 28.06.2004; AgRg, no Resp 258.798, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 11.11.2002; Resp., 137.186, Rel. Min. José Delgado, DJ de 10/09/2001)
2. O artigo 82, inciso III, do CPC, dispõe que compete ao Ministério Público intervir: “III - em todas as demais causas em que há interesse público, evidenciado pela natureza da lide ou qualidade da parte.”
3. **A escorreita exegese da dicção legal impõe a distinção jus-filosófica entre o interesse público primário e o interesse da administração, cognominado “interesse público secundário”. Lições de Carnelutti, Renato Alessi, Celso Antônio Bandeira de Mello e Min. Eros Roberto Grau.**
3. **O Estado, quando atestada a sua responsabilidade, revela-se tendente ao adimplemento da correspectiva indenização, coloca-se na posição de atendimento ao “interesse público”. Ao revés, quando visa a evadir-se de sua responsabilidade no afã de minimizar os seus prejuízos patrimoniais, persegue nítido interesse secundário, subjetivamente pertinente ao aparelho estatal em subtrair-se de despesas, engendrando locupletamento à custa do dano alheio.**
4. **Deveras, é assente na doutrina e na jurisprudência que indisponível é o interesse público, e não o interesse da administração. Nessa última hipótese, não é necessária a atuação do Parquet no mister de custos legis, máxime porque a entidade pública empreende a sua defesa através de corpo próprio de profissionais da advocacia da União. Precedentes jurisprudenciais que se reforçam, na medida em que a atuação do Ministério Público não é exigível em várias ações movidas contra a administração, como, v.g., sói ocorrer, com a ação de desapropriação prevista no Decreto-lei n.3.365/41 (Lei de Desapropriação).**
5. *In genere*, as ações que visam ao ressarcimento pecuniário contêm interesses disponíveis das partes, não necessitando, portanto, de um órgão a fiscalizar a boa aplicação das leis em prol da defesa da sociedade.
6. Hipótese em que **se revela evidente a ausência de interesse público indisponível**, haja vista tratar-se de litígio travado entre o Estado de Rondônia e INSS e o Procurador de Estado Beniamine Gagle de Oliveira Chaves, onde se questiona a reparação por danos morais, tendo em vista ter sido injustamente denunciado pelo crime tipificado no art. 89, da lei 8.666/93.

7. Ademais, a suposta nulidade somente pode ser decretada se comprovado o prejuízo para os fins de justiça do processo, em razão do Princípio de que ‘não há nulidade sem prejuízo’ (*pas dês nullités sans grief*).

8. Recurso especial desprovido.”²⁵⁸ (grifo nosso)

É importante destacar, também, que o mesmo tribunal ainda se manifesta no sentido de que o interesse patrimonial da Fazenda Pública, por si só, não se identifica com o “interesse público”. Verifique-se tal aspecto no seguinte caso:

“Ementa:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO. INTERVENÇÃO DO MP. NÃO-OBRIGATORIEDADE. INTERESSE PATRIMONIAL DA FAZENDA QUE, POR SI SÓ, NÃO SE IDENTIFICA COM O ‘INTERESSE PÚBLICO’ A QUE ALUDE O ART. 82 DO CPC. TRIBUTÁRIO. MUNICÍPIO. REGIME PRÓPRIO DE PREVIDÊNCIA SOCIAL. LEI 8.212/91, ART. 13 (REDAÇÃO ORIGINAL). EXISTÊNCIA, NO CASO CONCRETO, CUJA VERIFICAÇÃO NÃO PODE PRESCINDIR DO REVOLVIMENTO DO SUPORTE FÁTICO DA DEMANDA. SÚMULA 7/STJ.

1. A falta de prequestionamento do tema federal impede o conhecimento do recurso especial.
2. Está assentada nesta Corte orientação no sentido de que **o interesse patrimonial da Fazenda Pública, por si só, não se identifica com o ‘interesse público’** a que alude o art. 82, III, do CPC, para fins de intervenção do Ministério Público no processo. No presente caso, o interesse se situa no âmbito ordinário da administração pública (ação anulatória de débito fiscal), não sendo obrigatória a intervenção do MP na condição de custos legis.
3. É inviável, finalmente, o conhecimento do apelo quanto ao tema da existência de sistema próprio de previdência social a abrigar os servidores municipais. Isso porque, uma vez estabelecidos, em tese, seus traços essenciais, a verificação de sua configuração no caso concreto não pode prescindir do exame do suporte fático-probatório dos autos, procedimento vedado, na via do recurso especial, pela Súmula 7/STJ.
4. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, improvido.”²⁵⁹ (grifo nosso)

Em outra decisão, ainda, o Superior Tribunal de Justiça determina segundo o mesmo entendimento:

²⁵⁸ REsp 303806 / RO RECURSO ESPECIAL 2001/0018194-5 Relator(a) Ministro LUIZ FUX (1122). Órgão Julgador T1 - PRIMEIRA TURMA. Data do Julgamento: 22/03/2005. Data da Publicação/Fonte: DJ 25.04.2005, p. 224.

²⁵⁹ Processo REsp 490726 / SC RECURSO ESPECIAL 2002/0172560-0 Relator(a) Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI (1124). Órgão Julgador T1 - PRIMEIRA TURMA. Data do Julgamento: 03/03/2005 Data da Publicação/Fonte DJ 21.03.2005 p. 219.

“Ementa

PROCESSUAL — NULIDADE — INTERESSE PÚBLICO DIVERSO DE INTERESSE DA FAZENDA PÚBLICA — INTERVENÇÃO DO MP — AVALIAÇÃO — JUROS MORATÓRIOS — MAIORIA. A PREFEITURA MUNICIPAL CONFUNDIU INTERESSE DA FAZENDA PÚBLICA COM INTERESSE PÚBLICO. A INTERVENÇÃO DO MP NO CASO DE INTERESSE DA FAZENDA PÚBLICA NÃO É OBRIGATÓRIA, O VALOR DA AVALIAÇÃO DEPENDE DE EXAME DE FATOS, ENCONTRANDO OBSTÁCULO NA SÚMULA N. 07. NA QUESTÃO DOS JUROS MORATÓRIOS, RESTOU VENCIDO O RELATOR, NÃO SE INTERPONDO EMBARGOS INFRINGENTES, INCABÍVEL O RECURSO ESPECIAL. RECURSO IMPROVIDO.”²⁶⁰

Note-se que, em seu voto, o relator ministro Garcia Vieira ainda destaca: “Sem razão a Prefeitura Municipal, que está confundindo interesse da Fazenda Pública com interesse público.”

Em outra decisão do tribunal, é possível observar destaque ao mesmo aspecto:

“Ementa:

DESAPROPRIAÇÃO INDIRETA — MINISTÉRIO PÚBLICO – INTERVENÇÃO OBRIGATORIEDADE.

Não se pode confundir interesse da Fazenda Pública com interesse público. Interesse público é o interesse geral da sociedade, concernente a todos e não só ao Estado. Na desapropriação indireta inexistente interesse público que justifique a intervenção do ‘Parquet’. Recurso improvido.”²⁶¹

Como foi possível destacar, a jurisprudência é capaz de corroborar tudo quanto foi desenvolvido nesta pesquisa até o momento. O Superior Tribunal de Justiça esclarece, com absoluta nitidez, que o interesse público geral não se confunde com o interesse da Administração. O interesse público primário²⁶² refere-se ao que interessa a todos e é indisponível; o interesse público secundário, com nítido escopo patrimonial, só interessa à Administração, interesse público secundário.

Esta farta jurisprudência confirma a distinção, no âmbito do Estado, que a doutrina há muito vem elaborando: uma coisa são os interesses públicos indisponíveis; outra, são os

²⁶⁰ Processo REsp 28110 / MS RECURSO ESPECIAL 1992/0025678-3 Relator(a): Ministro GARCIA VIEIRA (1082). Órgão Julgador: T1 - PRIMEIRA TURMA Data do Julgamento: 16/11/1992. Data da Publicação/Fonte: DJ 14.12.1992 p. 23905.

²⁶¹ REsp 197586 / SP RECURSO ESPECIAL 1998/0090271-6. Relator(a): Ministro GARCIA VIEIRA (1082) Órgão Julgador: PRIMEIRA TURMA. Data do Julgamento: 23/02/1999. Data da Publicação/Fonte DJ: 05.04.1999, p. 96.

²⁶² Relembremos que são aqueles qualificados pelo ordenamento jurídico como concernentes ao bem-estar, à saúde, à segurança.

interesses públicos secundários (instrumentais), com efeitos patrimoniais e, portanto, disponíveis.

Desse modo, “[...] pode-se aferir que disponibilidade de direitos patrimoniais não se confunde com indisponibilidade de interesse público. Destarte, como verificado, indisponível é o interesse público primário, não o interesse da Administração. Este entendimento já se encontra sedimentado na doutrina brasileira, sendo de observar que Celso Antonio Bandeira de Mello esclarece que os interesses públicos secundários só são atendíveis quando coincidentes com os interesses públicos primários. Esta explicação assume proporções relevantes, pois demonstra que os interesses públicos da Administração (derivados) servem e operacionalizam os interesses públicos primários.”²⁶³

Segundo Túlio Rosembuj,²⁶⁴ a renúncia, total ou parcial, ao exercício do poder é o sacrifício da Administração para conseguir o término do litígio, facilitando, ao mesmo tempo, a arrecadação de modo rápido, simples e efetivo. O contribuinte, por seu lado, não reconhece nem desconhece o comportamento prévio do Estado, pois seu interesse é apenas o de economizar procedimentos de impugnação.

O tributo é de ordem pública, isto é, os contribuintes estão obrigados a pagá-lo, pois deriva diretamente da lei; contudo, as soluções transacionais, particularmente a transação e a arbitragem, são atos administrativos participativos que têm como efeito que o devedor seja obrigado a pagar apenas o que foi decidido.

Os atos administrativos da transação e da arbitragem se convertem na dívida tributária efetiva da Administração. A conclusão de interesse fiscal se verifica mediante esse ato administrativo entre a Administração e o contribuinte, pois a aplicação desses institutos é a única ação capaz de reduzir o desperdício público.

A Administração poderá dispor do interesse público secundário, em certas ocasiões, sempre que a lei permitir.

A proteção do interesse público primário propõe o exercício do poder dispositivo do titular do crédito tributário na consecução da execução da dívida.

Cabe sempre ao credor, e mais ainda, ao credor público a tradução na realidade concreta da dívida tributária, mediante a cooperação do próprio obrigado.

²⁶³ LEMES, Selma Ferreira. *Arbitragem na Administração Pública - Fundamentos Jurídicos e Eficiência Econômica*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 133-134.

²⁶⁴ ROSEMBUJ, Túlio. *La Transaccion Tributária*. Barcelona: Atelier, 2000, p. 44.

O poder de imposição do tributo é indisponível, irrenunciável, imprescritível. Porém, o exercício do poder pode ser disponível, renunciável e prescritível,²⁶⁵ ainda mais que “[...] parcela da doutrina já percebe que o princípio da tipicidade é prévio e atua na fase de definição e ‘instituição’ do tributo, ao passo que as técnicas consensuais atuam posteriormente.”²⁶⁶

A interpretação da indisponibilidade de direito da Fazenda Pública deve formular-se em combinação com o dever de todos de contribuir para que se evite o desperdício público.

O significado de dever geral é a participação do cidadão coletivo na minimização do desperdício público: a coisa pública é a coisa de todos.

O poder tributário, isto é, o processo de produção da norma individual e concreta introduzida pelo lançamento, é vinculado, mas, depois de a obrigação tributária ingressar no ordenamento, torna-se o crédito dela decorrente patrimônio disponível da Administração.

Uma advertência deve ser feita: a atividade de fiscalização e comprovação de cumprimento das obrigações tributárias não é, pois, algo facultativo ao legislador e à Administração; pelo contrário, é uma exigência do ordenamento tributário. A Constituição e o CTN impõem a todos os poderes públicos — legislador e Administração Tributária — que exijam dos contribuintes as obrigações tributárias e apliquem as sanções pelo descumprimento da lei.

A lei que implantar os acordos deverá descrever os critérios e as propriedades das obrigações tributárias, a fim de minimizar os dispositivos discricionários, em respeito aos princípios constitucionais e às Normas Gerais de Direito Tributário.

As soluções transacionais objetivam, sobretudo, o exercício do interesse público primário, instrumentalizado pelo interesse secundário (da Administração).

²⁶⁵ Ver ROSEMBUJ, Túlio. *La Transaccion Tributária*. Barcelona: Atelier, 2000, p. 46.

²⁶⁶ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Transações administrativas: um contributo ao estudo do contrato administrativo como mecanismo de prevenção e terminação de litígios e como alternativa à atuação administrativa autoritária, no contexto de uma administração pública mais democrática*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 411.

CAPÍTULO IV - DA TRANSAÇÃO

4.1 Do Conceito e da Natureza Jurídica

A utilização de conceitos sem uma prévia definição acarreta basicamente dois vícios semânticos: a vaguidade e a ambigüidade.

A vaguidade é a qualidade, característica ou condição de *vago*, ou seja, refere-se a algo ou alguém que se introduz no discurso pela primeira vez; também é aquilo cuja identidade não se deseja especificar, definir ou particularizar. Assim, vago é o juízo no qual o sujeito não recebe definição ou determinação precisa, ou o termo cuja significação é indeterminada.

A ambigüidade, por sua vez, é uma propriedade que diversas unidades lingüísticas (morfemas, palavras, locuções, frases) têm de significar coisas diferentes, isto é, de admitir mais de uma possibilidade leitura de um mesmo texto.

Relembramos que *transação*, em sentido amplo, significa **solução transacional**, que, por sua vez, admite três subtipos: **acordo**, **mediação** e **arbitragem**.

No **acordo**, as partes interessadas dispõem sobre a fórmula transacional. Na **mediação**, as partes acordam que um terceiro interfira na disputa, embora a solução não seja vinculante para as partes. No **arbitramento**, também se demanda a intervenção de um terceiro, mas as partes ficam obrigadas a acatar a decisão.

Portanto, transação, em sentido amplo, significa *solução transacional* e, em sentido estrito, *acordo*.

Neste capítulo, tomaremos o vocábulo *transação* em seu sentido estrito. Assim, quando propomos uma definição do conceito de *transação*, visamos a diminuir esses vícios semânticos na comunicação.

O vocábulo *transação* comporta, no mínimo, quatro significados:

1) “Negócio jurídico bilateral, pelo qual as partes interessadas, fazendo-se concessões mútuas, previnem ou extinguem obrigações litigiosas ou duvidosas. É, portanto, uma composição amigável entre interessados sobre seus direitos, em que cada qual abre mão de parte de suas pretensões, fazendo cessar as discórdias. É uma solução contratual da lide, pois as partes são levadas a transigir pelo desejo de evitar um processo cujo resultado eventual será sempre duvidoso; [...].”²⁶⁷

²⁶⁷ DINIZ, Maria Helena. *Dicionário jurídico*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 727, v.4.

2) “Ato negocial mercantil envolvendo compra e venda, mútuo etc.”²⁶⁸

3) “Forma extintiva da obrigação tributária [...]”²⁶⁹

4) “[...] negócio duvidoso ou ilícito.”²⁷⁰

Adotamos, por premissa, que o direito positivo é o conjunto de normas jurídicas e, portanto, vamos, primeiramente, buscar no direito posto o conceito de *transação*.

O CTN não conceitua explicitamente a transação, porém estabelece, em seu art. 109, que os princípios gerais de direito privado utilizam-se dela para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos **efeitos** tributários. E, no art. 110, determina que a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Nesse sentido, esclarece Aliomar Baleeiro, em seu *Direito Tributário Brasileiro*: “O legislador reconhece o império das normas de Direito Civil e Comercial quanto à definição, conteúdo e alcance dos institutos, conceitos e formas consagradas no campo desses dois ramos jurídicos, opulentados por 20 séculos de lenta estratificação. A prescrição, a quitação etc. conservam, no Direito Financeiro, quando neste não houver norma expressa em contrário, a mesma conceituação clássica do Direito Comum. O mesmo ocorre em relação aos contratos e às obrigações em geral. Mas o Direito Tributário, reconhecendo tais conceitos e formas, pode atribuir-lhes expressamente efeitos diversos do ponto de vista tributário.”²⁷¹

Observe-se, contudo, que o Direito Tributário não atribuiu nova definição ao instituto da transação.

O Código Tributário Nacional apenas estabelece que a transação é feita mediante concessões mútuas, em casos de determinação²⁷² de litígio e de extinção do crédito tributário, e tal determinação está em harmonia com as definições do Código Civil. Entretanto, a vigência da legislação tributária depende de lei autorizativa, conforme o art. 171 do CTN.

É interessante ressaltar que a transação já era estabelecida pelo decreto nº 2.318, de 22 de dezembro de 1858, *Providencia sobre a confecção e organização do Código Civil do*

²⁶⁸ DINIZ, Maria Helena. *Dicionário jurídico*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 727, v.4.

²⁶⁹ Ibid.

²⁷⁰ Ibid.

²⁷¹ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 685.

²⁷² Destacamos o sentido do termo usado pelo CTN como decisão ou resolução, conforme a ACADEMIA DAS CIÊNCIAS DE LISBOA. *Dicionário da Língua Portuguesa Contemporânea*. Lisboa: Verbo, 2001, p. 1231. Determinação: [Do lat. *Determinatio,ōnis*.] 1. Ação ou resultado de determinar(-se). 2. Ação de decidir, de estabelecer alguma coisa. Equivalente à Decisão, Resolução.

Império, que estabelecia em seu artigo 470, § 2, que a procuração devia conter poderes especiais para transação no juízo conciliatório; o mesmo já determinava o decreto 737, de 25/11/1850:

Art 26. Quer no Juízo do domicilio do réo, quer no caso do artigo 24, poderá o autor chamar o réo á conciliação, e nella poderão comparecer as partes, por procurador com poderes espeziaes para transigir no Juizo conciliatorio.

Convém mencionar que Augusto Teixeira de Freitas²⁷³ (1816-1883), um dos mais importantes juristas do País, responsável pelo esboço do código civil brasileiro, também influente na elaboração dos códigos civis da Argentina, do Paraguai e do Uruguai, entendia *transacção* como contrato de composição entre as partes para extinguir obrigações litigiosas ou duvidosas. Para o autor, trata-se de ato uno, embora complexo, envolvendo simultaneamente o negócio jurídico da transação e o da renúncia ou transferência da coisa²⁷⁴.

O Código Civil de 1916, Lei nº 3.071, de 1º de janeiro de 1916, estabelecia em seu Art. 1.025 que “É lícito aos interessados prevenirem, ou terminarem o litígio mediante concessões mútuas”. E, em seu Art. 1.035, dispunha que “Só quanto a direitos patrimoniais de caráter privado se permite a transação”. Note-se ainda que o Código de 1916 inseria a transação na Parte Geral das Obrigações, qualificada como modalidade de extinção das relações obrigacionais.

Nesse sentido, também se manifesta Clovis Bevilacqua: “Transação é um ato jurídico, pelo qual as partes, fazendo-se concessões recíprocas, extinguem obrigações litigiosas ou duvidosas. Pressupõe dúvida ou litígio a respeito da relação jurídica. [...]. Como observa KOHTER, é duplo o seu fundamento econômico: a formação de um estado jurídico inseguro em outro seguro; e a obtenção desse resultado pela troca de prestação equivalente. Esta reciprocidade é da sua essência. Sem ela a transação seria uma liberalidade. Para o Código Civil, a transação não é, propriamente, um contrato. Ainda que a lição da maioria dos Códigos

²⁷³ TEIXEIRA DE FREITAS, Augusto. *Consolidação das Leis Civis*. 3. ed. Rio de Janeiro, 1875, p. 242. “A regra do texto, que faculta em geral rescindir por lesão enorme contractos commutativos, não procede nas cessões de créditos, direitos, acções, heranças, e em geral, sempre que o objecto do contracto fôr duvidoso, dependente de futuras eventualidades, expondo o adquirente á perdêr ou ganhar - Reperto das Ords. p. 348. t. 3. O § 6º da citada Ord. L. 4º T. 13 designa as transacções entre os contractos rescindiveis por lesão, e no Repert. Tom. 3 pag. 354, toma-se esta palavra no sentido rigorôso, opinando-se que a transacção (contracto de composição entre as partes para extinguirem obrigações litigiosas ou duvidosas) tambem pôde sêr rescindida par lesão, reconhecendo-se todavia, que o caso é duvidoso. Entendo a Ord. por diverso modo, não tomo a palavra transacção - em seu sentido rigorôso, porque a doutrina geralmente seguida é, que não se-póde allegar lesão contra as transacções. Se ellas tem por objecto direitos litigiosos ou duvidosos, se o seu fim é a prevenção de demandas, a tranquillidade das partes; nada menos razoavel, do que facilitar litígios futuros sob pretexto de lesão.”

²⁷⁴ ver PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil*. Contratos. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 511. v. 3.

seja em sentido contrário, o certo é que o momento preponderante da transação é o extintivo de obrigação.”²⁷⁵

Mas, como bem observa Silvio Rodrigues, “[...] se é ato jurídico, e ato jurídico bilateral, é contrato, pois a diferença específica entre convenção e o gênero ato jurídico consiste justamente em ser a primeira bilateral. De resto o mesmo Bevilacqua não está muito convicto ao negar a natureza contratual da transação, pois afirma, apenas, que ‘para o Código Civil a transação não é propriamente um contrato’.”²⁷⁶

Entretanto, o Código Civil de 2002 tratou a transação no capítulo V, referente aos contratos em geral.

Observa Caio Mario da Silva Pereira: “na transação há uma dupla manifestação de vontade, preferi capitulá-la entre os contratos, e, como tal, desloquei-a para o campo destes. O nosso Código, acolhendo a minha orientação, assim também procedeu. Eis porque figura aqui a transação na tipologia contratual.”²⁷⁷

Aliás, convém referir que o instituto da transação existe desde os romanos: “a transação destinava-se a extinguir uma obrigação, por ser uma convenção em que alguém renunciava um direito em litígio, recebendo, porém, uma retribuição”.²⁷⁸

Quanto ao mesmo instituto, Pontes de Miranda assevera: “A transação é o negócio jurídico bilateral, em que duas ou mais pessoas acordam em concessões recíprocas, com o propósito de pôr termo a controvérsia sobre determinada, ou determinadas relações jurídicas, seu conteúdo, extensão, validade, ou eficácia. Não importa o estado de gravidade em que se ache a discordância, ainda se é quanto à existência, ao conteúdo, à extensão, à validade ou à eficácia da relação jurídica; nem, ainda, a proveniência dessa, se de direito das coisas, ou de direito das obrigações, ou de direito de família, ou de direito das sucessões, ou de **direito público**. Naturalmente, há de exigir-se transacionabilidade de cada interesse de que se abriu mão.”²⁷⁹

O eminente jurista francês Marcel Ferdinand Planiol, que foi um dos três renovadores do Direito Civil francês, juntamente com Saleilles e Geny, durante a *Belle Époque*, e professor na Faculdade de Direito de Paris, já se manifestava: “[...] a transação é uma

²⁷⁵ BEVILAQUA, Clovis. *Código Civil dos Estados Unidos do Brasil Comentado*. Rio de Janeiro: Paulo de Azevedo Ltda., 1950, p. 176. v. 4.

²⁷⁶ RODRIGUES, Silvio. *Direito civil: dos contratos e das declarações unilaterais da vontade*. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 369. v. 3.

²⁷⁷ PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil*. Contratos. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 507. v. 3.

²⁷⁸ DINIZ, Maria Helena. *Curso de direito civil brasileiro*. Teoria geral das obrigações. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 324. v. 2.

²⁷⁹ MIRANDA, Pontes de. *Tratado de Direito Privado*. Campinas: Bookseller, 2003, p. 151. t. XXV.

convenção pela qual as partes concluem uma contestação já existente ou tentam impedir uma nova contestação. Definição insuficiente, porque a lei indica, nesse caso, apenas o resultado da convenção; ora, este resultado pode ser atingido por duas outras operações que não são transações: a desistência, quando o requerente renuncia ao prosseguimento da demanda; a aquiescência, quando o requerente reconhece sua pretensão como fundamentada. No caso, a lei esqueceu o principal em sua definição, que consistia em dizer-nos por qual meio as partes obtêm este resultado na transação: por intermédio de concessões recíprocas. É esta reciprocidade que caracteriza a transação e que a distingue dos dois outros procedimentos acima indicados.”²⁸⁰

Segundo o professor Francesco Carnelluti, “[...] a transação é, antes de tudo, um acordo, ou seja, um negócio complexo. O fato de que seja, além do mais, um contrato, ou seja, um negócio complexo bilateral deriva da posição em que se encontram os dois agentes, posto que os interesses que lhes determinam a operar se encontram em conflito.”²⁸¹

O professor Silvio Rodrigues entende que “a transação é o negócio jurídico bilateral por meio do qual as partes previnem ou extinguem relações jurídicas duvidosas ou litigiosas, por meio de concessões recíprocas, ou ainda em troca de determinadas vantagens pecuniárias.”²⁸²

E continua o mestre: “É a composição a que recorrem as partes para evitar os riscos da demanda, ou para liquidar pleitos em que se encontram envolvidas; de modo que, receosas de tudo perder, ou das delongas da lide, decidem abrir mão, reciprocamente, de algumas vantagens potenciais, em troca da tranqüilidade que não têm.”²⁸³

Observe-se que tanto o Código Civil brasileiro de 1916 como o Código Tributário Nacional incluem a transação entre os meios extintivos de obrigações com efeitos meramente declarativos. Aplaudiam essa orientação os juristas Clovis Bevilacqua e M. I. Carvalho de Mendonça.

²⁸⁰ PLANIOL, Marcel Ferdinand. *Traité Élémentaire de Droit Civil*. Paris: Librairie Générale de Droit & de Jurisprudence, 1912, p. 714. Tome deuxième Tradução da autora. No original: “la transaction est une convention par la quelle les parties terminent une contestation née ou préviennent une contestation à naître. Définition insuffisante, car la loi indique ici seulement le résultat de la convention; or ce résultat peut être atteint par deux autres opérations qui ne sont transactions: le désistement, quand le demandeur renonce à poursuivre l’affaire; l’acquiescement, quand le demandeur reconnaît sa prétention comme fondée. La loi a donc oublié le principal dans sa définition, qui était de nous dire par quel moyen les parties obtiennent ce résultat dans la transaction: c’est au moyen de concessions réciproques. C’est cette réciprocité qui caractérise la transaction et qui la distingue des deux autres procédés sus indiqués.”

²⁸¹ CARNELUTTI, Francesco. *Sistema de direito processual civil*. Tradução de Hiltomar Martins Oliveira. São Paulo: Lemos e Cruz, 2004, p. 271.

²⁸² RODRIGUES, Silvio. *Direito civil: dos contratos e das declarações unilaterais da vontade*. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 367. v. 3.

²⁸³ *Ibid.*, p. 368.

Entretanto, o Código Civil de 2002 cuidou da transação como um contrato, disciplinando-a como tal. E, como ensina o jurista francês Marcel Ferdinand Planiol, “todos os efeitos da transação ocorrem por força obrigatória das regras gerais da convenção, que faz lei entre as partes.”²⁸⁴

Para o professor Washington de Barros Monteiro, “transação é contrato, porquanto resulta de acordo de vontades sobre determinado objeto. Na frase genial de Carnelutti, é a solução contratual da lide. É uma forma de autocomposição do litígio. É um dos contratos mais úteis à paz social, entendimento acolhido pelo legislador da lei civil de 2002.”²⁸⁵

Para Clovis Bevilacqua, entre a transação e o contrato só existe um traço comum: ambos constituem atos jurídicos; mas o contrato tem por fim criar obrigações enquanto a transação tem por fim extingui-las. No dizer do referido mestre: “o momento culminante da transação é o extintivo de obrigações.”²⁸⁶

Considerem-se as próprias palavras do jurista: “A transação não é ato aquisitivo de direitos. É meramente declaratório ou recognitivo. Entende-se, por isso, que a parte que transige não adquire objeto da transação da outra parte; que não é, portanto, sucessora dela; que uma não faz à outra cessão de direitos. Deste caráter meramente declarativo da transação, resultam as seguintes conseqüências: 1 Não serve a transação de título para o usucapião ordinário; 2. As partes não são obrigadas a garantir, uma à outra, os direitos, que, uma à outra, reconhecem. Todavia é certo que a transação pode envolver uma remuneração compensatória. Uma das partes concorda em transigir mediante o recebimento de certa soma ou de certo objeto. Aí haverá, certamente, aquisição, mas evidentemente, não originada da transação, ainda que motivada por ela. O direito sobre a soma ou sobre o objeto tem por fundamento um ato translativo a título oneroso, que está envolvido na transação, porém que não é parte substancial dela.”²⁸⁷

Maria Helena Diniz ressalva, contudo, que a transação não deixa de se caracterizar como um acordo: “É um acordo de vontade entre os interessados, pois, por ser um negócio

²⁸⁴ PLANIOL, Marcel Ferdinand. *Traité Élémentaire de Droit Civil*. Paris: Librairie Générale de Droit & de Jurisprudence, 1912, p. 716. Tome Deuxième

²⁸⁵ MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de direito civil: direito das obrigações 2ª parte dos contratos em geral, das várias espécies de contrato dos atos unilaterais, da responsabilidade civil*. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 394-395.

²⁸⁶ BEVILAQUA, Clovis. *Código Civil dos Estados Unidos do Brasil Comentado*. Rio de Janeiro: Paulo de Azevedo Ltda., 1950, p. 176. v. 4.

²⁸⁷ *Ibid.*, p. 178.

jurídico bilateral em que as partes abrem mão de seus interesses, será imprescindível a manifestação volitiva dos transatores [...].”²⁸⁸

Caio Mario da Silva Pereira também pondera: “Embora haja acentuada tendência para imprimir ao vocábulo transação variada conotação semântica, estendendo-a a qualquer negócio jurídico, em verdade, e na sua acepção técnica tem sentido específico. Designa um determinado negócio jurídico, de cunho contratual, que se realiza por via de um acordo de vontades, cujo objeto é prevenir ou terminar litígio, mediante concessões recíprocas das partes (Código Civil, art. 840).”²⁸⁹

Acompanhemos ainda a lição de Maria Helena Diniz sobre o assunto: “A transação é um instituto jurídico *sui generis*, por consistir numa modalidade especial de negócio jurídico bilateral, que se aproxima do contrato [...] na sua constituição, e do pagamento, nos seus efeitos, por ser causa extintiva de obrigações, possuindo dupla natureza jurídica: a de negócio jurídico bilateral e a de pagamento indireto. É um *negócio jurídico bilateral declaratório*, uma vez que, tão-somente, reconhece ou declara direito, tomando certa uma situação jurídica controvertida e eliminando a incerteza que atinge um direito. A finalidade da transação é transformar em incontestável no futuro o que hoje é litigioso ou incerto.”²⁹⁰

O jurista português J. M. Antunes Varela define: “a transação é um contrato que tanto pode abranger direitos de crédito, como direitos reais, sucessórios ou até de família. As concessões mútuas ou recíprocas, que caracterizam o seu objeto, tanto podem consistir na extinção de obrigações, como na constituição, ou na renúncia de direitos reais, na cedência de direitos sucessórios ou na modificação de direitos patrimoniais familiares. A sua sede própria, pela causa típica que o especifica e determina o seu regime é o capítulo dos contratos em particular.”²⁹¹

Como pudemos apurar em relação à natureza jurídica da transação, há duas correntes. Autores como Clovis Bevilacqua entendem-na como ato jurídico que extingue obrigações. Outros doutrinadores, como Silvio Rodrigues, Francesco Carnelluti, Pontes de Miranda e Caio Mario da Silva Pereira entendem a transação como negócio jurídico ou contrato.

²⁸⁸ DINIZ, Maria Helena. *Curso de direito civil brasileiro*. Teoria geral das obrigações. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 326-327. v.2.

²⁸⁹ PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil*. Contratos. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 507. v. 3.

²⁹⁰ DINIZ, Maria Helena. *Curso de direito civil brasileiro*. Teoria geral das obrigações. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 332. v. 2.

²⁹¹ VARELA, J. M. Antunes. *Direito das Obrigações*. Rio de Janeiro: Forense, 1978. v.2. Apud CARVALHO NETO, Inacio de. *Extinção indireta das obrigações*. 3. ed. Curitiba: Juruá, 2006, p. 182-183.

Contudo, para nós, a natureza jurídica da transação é ser norma individual e concreta. Tal norma, no regime jurídico de direito privado, é chamada de contrato; no regime de direito público, é ato administrativo.

As relações jurídicas nascem, vivem e desaparecem no plano das construções comunicativas, no estrato de linguagem jurídica competente. Para a modificação das relações jurídicas, é necessário haver outra linguagem, para que o cálculo de relações seja efetuado.

Portanto, para retirar a obrigação do ordenamento, conforme a noção de sistema por nós apresentada, deverá ser introduzida outra norma individual e concreta.

Note-se que a estrutura da norma jurídica, em que o antecedente (hipótese) é ligado, por um conectivo implicacional deôntico neutro, a um conseqüente ($H \rightarrow C$), poderá estabelecer diversas combinações entre o antecedente e o conseqüente, sem modificar a estrutura mínima de implicação.

Conforme a lição do professor Lourival Vilanova, é possível “[...] combinar uma só hipótese para uma conseqüência, ou várias hipóteses para uma só conseqüência, ou várias hipóteses para várias conseqüências, ou uma só hipótese para várias conseqüências, mas não pode arbitrariamente construir uma outra estrutura além dessas possíveis estruturas. Simbolizando por H e C, tem-se: a) H implica C; b) H', H'', H''', implica C; c) H', H'', H''', implica C', C'', C'''; d) H implica C', C'', C'''.”²⁹²

A norma de direito é formada por um antecedente que descreve um comportamento e por um conseqüente que estabelece uma relação jurídica. Dessa forma, a ocorrência de um fato no mundo fenomênico (descrito no antecedente), desde que relatado em linguagem competente, implica determinada relação jurídica (estabelecida no conseqüente). Essa é a norma jurídica *stricto sensu*.

Assim, a norma da transação deverá ser introduzida no ordenamento por um suporte físico que aqui denominaremos “ato de transação” (produto), que pode ter várias naturezas, como de contrato, de ato administrativo ou mesmo de sentença.

Em termos analíticos, o “ato de transação” contém os enunciados necessários e suficientes para construirmos uma norma individual e concreta, em cujos antecedentes vêm relatados:

- 1) o fato da existência da dívida;
- 2) o fato do acordo (concessões mútuas entre credor e devedor).

E, nos conseqüentes,

²⁹² VILANOVA, Lourival. *As Estruturas Lógicas e o Sistema no Direito Positivo*. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 91.

- 3) uma relação de pagamento que, no cálculo das relações, anula o vínculo primitivo e/ou;
- 4) uma relação de remissão que, no cálculo das relações, anula o vínculo primitivo e/ou;
- 5) uma relação de anistia que, no cálculo das relações, anula o vínculo primitivo.

Portanto, estamos propondo entender a transação como uma norma individual e concreta.

Na esfera do direito público, essa norma individual e concreta será um ato administrativo. Mas uma espécie do gênero ato administrativo que terá a participação do contribuinte.

Neste sentido, Alessi²⁹³ se refere ao acordo como um ato de reconhecimento que é bilateral, pois se origina ao mesmo tempo da Administração e do contribuinte. Justamente, trata-se da figura da determinação consensual: um ato administrativo que é consequência de um ajuste e que impede a impugnação sucessiva contra o próprio ato.

O ato administrativo participativo é uma espécie do gênero ato negocial, cujos “[...] efeitos são queridos por ambas as partes [...]. É o caso da licença, autorização, admissão, permissão, nomeação, exoneração a pedido. São atos negociais, mas não são negócios jurídicos, porque os efeitos, embora pretendidos por ambas as partes, não são por elas livremente estipulados, mas decorrem da lei.”²⁹⁴

Resume a professora Maria Sylvia Zanella Di Pietro: “[...] entram na categoria de atos negociais todos aqueles que são queridos por ambas as partes; excluem-se os impostos pela Administração, independentemente de consentimento do particular.”²⁹⁵

No administrativo participativo encontram-se a Administração e o contribuinte, existindo, por fim, como definitiva, uma única manifestação de vontade administrativa.

No processo de formação do ato, cabe à Administração conjugar os interesses das partes para produzir a norma, que é a expressa no ato.

Assim, denominamos essa norma individual e concreta de ato administrativo participativo. Esse ato, celebrado nos exatos termos da lei, entre a Administração e o contribuinte, visa ao bem comum, para isso, utiliza-se dos interesses secundários.

²⁹³ Ver ROSEMBUJ, Túlio. *La Transaccion Tributaria*. Barcelona: Atelier, 2000, p. 77.

²⁹⁴ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 214.

²⁹⁵ Ibid.

4.2 Do Objeto

O Código Civil de 1916 já estabelecia, em seu Art. 1.035, que “*Só quanto a direitos patrimoniaes de caracter privado se permite a transacção.*”

Clovis Bevilacqua discorria sobre o tema: “1- Não é lícito transigir sobre questões relativas ao estado das pessoas, legitimidade do matrimônio, pátrio poder, relações pessoais entre cônjuges, filiação. As vantagens, porém, oriundas dessas relações, desde que sejam de ordem patrimonial, podem ser objeto de transação, 2-Discutia-se, no regime anterior, se era permitido transigir sobre alimentos futuros. O direito romano negava essa permissão, quando os alimentos eram deixados por atos *mortis* [...]. Os nossos civilistas aceitaram a doutrina romana, ora dando-lhe uma feição absoluta, ora restringindo-a, porque o texto citado permite essa variedade de inteligência. O Código, porém, não estabelece restrição alguma dessa natureza. Sobre o direito de pedir alimentos não é dado transigir, porque não é renunciável esse direito (art. 404); mas sobre as prestações de alimentos, vencidas ou futuras, a transação é possível. [...] 3 - Também não podem ser objeto de transação as coisas inalienáveis ou que estejam fora do comércio. A pensão alimentar não é penhorável, porque se destina a manter a vida da pessoa; mas aquele, em favor de quem ela existe, pode alienar o objeto da prestação. Por isso, a renúncia gratuita dos alimentos futuros não é permitida, mas ao capaz não se nega o direito de transigir sobre os alimentos futuros. A transação não é renúncia gratuita.”²⁹⁶

De modo semelhante ao Código Civil de 1916, dispõe o Código Civil de 2002 em seu Art. 841: “Só quanto a direitos patrimoniais de caráter privado se permite a transação”.

A mesma posição adota Caio Mário da Silva Pereira: “[...] não podem as partes transigir quanto aos direitos não-patrimoniais, como os de família puros (legitimidade de filho, validade do casamento, pátrio-poder, regime de bens no casamento, direito a alimentos). Não podem ser objeto de transação questões que envolvam matéria de ordem pública, nem direitos de que os transatores não possam dispor, entre os quais as coisas que estão fora de comércio.”²⁹⁷

O professor Silvio Rodrigues, na mesma linha de raciocínio, afirma que “a transação tem por objeto somente direitos patrimoniais de caráter privado (CC, art. 841). Portanto,

²⁹⁶ BEVILAQUA, Clovis. *Código Civil dos Estados Unidos do Brasil Comentado*. Rio de Janeiro: Paulo de Azevedo Ltda., 1950, p. 187-188. v.4.

²⁹⁷ PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil*. Contratos. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 508. v.3.

excluem-se do âmbito da transação não só os bens fora do comércio, como aquelas relações jurídicas de caráter privado que interessam diretamente à ordem pública.”²⁹⁸

Queremos destacar também os ensinamentos de Washington de Barros Monteiro, para quem “não é a respeito de todos os direitos que se permite transação. Segundo o disposto no art. 841, *in fine*, do Código Civil de 2002, ‘só quanto a direitos patrimoniais de caráter privado se permite a transação’. De acordo com esse dispositivo, não é lícito transigir sobre questões relativas ao estado das pessoas, legitimidade do matrimônio e poder familiar. Em todos esses casos em jogo está o **interesse social**.”²⁹⁹ (grifo nosso)

Maria Helena Diniz adverte que “nem todas as relações jurídicas poderão ser objeto de transação, pois, pelo Código Civil, art. 841, só é permitida em relação a *direitos patrimoniais de caráter privado*, suscetíveis de circulabilidade. Daí a ilicitude e a inadmissibilidade de transação [...] à legitimidade ou dissolução do casamento; à guarda dos filhos; ao poder familiar; à investigação de paternidade [...]; a alimentos, por serem irrenunciáveis, embora se possa transigir acerca do *quantum* [...] às ações penais, pois, pelo Código Civil, art. 846, ‘a transação concernente a obrigações resultantes de delito não extingue a ação penal pública’, cuja competência é do Estado, como titular exclusivo do *jus puniendi*, em que a acusação cabe ao Ministério Público.”³⁰⁰

O Código Civil de 2002, em seu Art. 841, dispõe que só quanto a direitos patrimoniais de caráter privado se permite a transação.

Direito Patrimonial é aquele “que tem por objeto bens suscetíveis de avaliação econômica, sendo, em regra, transmissível ou transferível”.³⁰¹ Direito disponível “refere-se à espécie de direito subjetivo que possa ser abdicado pelo respectivo titular”,³⁰² ou, ainda, disponível “diz-se do bem cujo titular pode dele livremente dispor”,³⁰³ isto é, alienar bens.

Portanto, o direito que pode ser transacionado é aquele que tem por objeto bens suscetíveis de avaliação econômica e cujo titular pode dele dispor livremente, ou seja, alienar.

Reafirmamos nosso entendimento de que o poder tributário, isto é, o processo de produção da norma individual e concreta introduzida pelo lançamento, é vinculado, mas,

²⁹⁸ RODRIGUES, Silvio. *Direito civil: dos contratos e das declarações unilaterais da vontade*. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 375. v. 3.

²⁹⁹ MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de direito civil: direito das obrigações 2ª parte dos contratos em geral, das várias espécies de contrato dos atos unilaterais, da responsabilidade civil*. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 397.

³⁰⁰ DINIZ, Maria Helena. *Curso de direito civil brasileiro. Teoria geral das obrigações*. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 331-332. v.2.

³⁰¹ DINIZ, Maria Helena. *Dicionário jurídico*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 197. v.2.

³⁰² SILVA, De Plácido E *Vocabulário Jurídico*. (Atualizadores: Nagib Slaibi Filho e Gláucia Carvalho). Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 469.

³⁰³ DINIZ, Maria Helena. *Dicionário jurídico*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 228. v.2.

depois que a obrigação tributária ingressar no ordenamento, torna-se o crédito dela decorrente patrimônio disponível da Administração.

Cabe aqui lembrar o mestre José Souto Maior Borges: “Como a obrigação não é uma categoria lógico-jurídica, mas jurídico positiva, construção de direito posto, é ao direito positivo que incumbe definir os requisitos necessários à identificação de um dever jurídico qualquer como sendo um dever obrigacional.”³⁰⁴ Nesse sentido determina o Código Tributário Nacional que a obrigação tributária pode ser transacionada, e como a obrigação é definida, em todos os seus contornos, pelo direito positivo, podemos entendê-la, também, como direito patrimonial disponível, conforme já referido no item 3.4.3.

4.3 Da Capacidade

A transação requer as mesmas propriedades concernentes à capacidade civil. Portanto, “Só as pessoas maiores e capazes podem transigir (*qui transigit alienat*).”³⁰⁵

Mas há pessoas a quem a lei proíbe transigir, conforme as lições de Clovis Bevilacqua sobre o código de 1916: “são em geral, as que não podem alienar, porque na transação há renúncia de direitos. Em particular, não podem transigir; 1º, o tutor, em relação aos negócios do pupilo (art. 427, IV); 2º, o curador, em relação aos do curatelado (art. 453 combinado com o citado art. 427, IV); 3º, o procurador sem poderes especiais (art. 1. 295, § 1º); 4º, o incapaz. O tutor e o curador podem, entretanto, ser autorizados pelo juiz a transigir.”³⁰⁶

Também não podem transigir os pais em nome dos filhos menores, a não ser mediante prévia autorização judicial “[...] d) os pródigos (art. 1.782); e) o marido, sem outorga uxória, desde que a transação implique alheação ou oneração de bens imóveis, exceto se o regime de bens for o da separação; j) nas mesmas condições, a mulher casada, sem autorização do marido; g) o síndico, sobre dívidas e negócios da massa, salvo licença do juiz e audiência do falido (Dec. lei n. 7.661, de 21-6-1945, art. 63, n. XVIII); h) o mandatário sem poderes especiais e expressos (art. 661, § 1º, do cód. Civil de 2002; Cód. Proc. Civil, art. 38); i) os procuradores fiscais e judiciais das pessoas jurídicas de direito público interno; j) o

³⁰⁴ BORGES, José Souto Maior. *Obrigação Tributária: uma introdução metodológica*. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 38.

³⁰⁵ MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de direito civil: direito das obrigações 2ª parte dos contratos em geral, das várias espécies de contrato dos atos unilaterais, da responsabilidade civil*. 35. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p 395. v.5.

³⁰⁶ BEVILAQUA, Clovis. *Código Civil dos Estados Unidos do Brasil Comentado*. Rio de Janeiro: Paulo de Azevedo Ltda., 1950, p. 177. v. 4.

representante do Ministério Público (do Distrito Federal, Lei n. 3.434, de 20 de julho de 1958, art. 12); l) o inventariante, no caso indicado no art. 992, n. II, do Código de Processo Civil.”³⁰⁷

Portanto, as pessoas políticas podem transigir, ou seja, têm capacidade para isso, desde que tenha sido editada lei que autorize tal procedimento, pois não há proibição, no ordenamento jurídico, que impeça o exercício dessa competência.

4.4 Das Modalidades

A transação pode ser judicial ou extrajudicial, ou seja, dar-se dentro ou fora do processo judicial.

A transação judicial deve “[...] se realizar no curso de um processo, recaindo sobre direitos contestados em juízo, [...], porque ela completa o ato, tornando-o perfeito e acabado, permitindo a produção de efeitos jurídicos [...] e encerrando o processo [...], ao positivar a desistência do direito que assistia às partes de obter do órgão judicante uma decisão sobre o mérito da questão. Por isso, concluída e homologada a transação, nenhum dos transatores pode alegar que concedeu mais do que devia ou menos do que lhe tocava.”³⁰⁸

Carnelutti afirma que “[...] ‘as transações terão entre as partes a autoridade de uma sentença executória’. Identidade de dinamismo [...]: o mandato pronunciado pelos contratantes, em princípio, tem o mesmo valor que o mandato pronunciado pelo juiz. Por isso, a transação assume caráter declaratório ou dispositivo conforme o caráter de litígio que compõe, ou seja, que seu caráter não é outro senão aquele que do litígio derivaria.”³⁰⁹

Também a transação pode ser extrajudicial “se levada a efeito ante uma demanda ou litígio iminente, evitado, preventivamente, mediante convenção dos interessados que, fazendo concessões recíprocas, resolvem as controvérsias, por meio de escritura pública, se a lei reclamar essa forma, ou particular, nas hipóteses em que a admitir [...]. Não há necessidade de

³⁰⁷ MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de direito civil: direito das obrigações 2ª parte dos contratos em geral, das várias espécies de contrato dos atos unilaterais, da responsabilidade civil*. 35. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 395. v. 5.

³⁰⁸ DINIZ, Maria Helena. *Curso de direito civil brasileiro. Teoria geral das obrigações*. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 330. v.2.

³⁰⁹ CARNELUTTI, Francesco. *Sistema de direito processual civil*. 2. ed. Traduzido por Hiltomar Martins Oliveira. São Paulo: Lemos e Cruz, 2004, p. 273. v. 1.

se homologar, por via judicial, tal transação, por ter sido feita, com função preventiva, antes de haver litígio ou demanda, justamente com a finalidade de evitá-los.”³¹⁰

Convém lembrar sempre a complexa questão do significado das palavras, no caso, especialmente o da palavra litígio, conforme nos alerta o professor Paulo de Barros Carvalho: “Polarizando a atenção da doutrina brasileira está o problema da amplitude semântica do vocábulo ‘litígio’. Abrangeria ele somente as discussões perante os órgãos do Poder Judiciário ou, em acepção mais larga, aplicar-se-ia também às controvérsias deduzidas em procedimentos administrativos tributários? Estou pela interpretação lata. Ali onde houver conflito de interesses instalado entre Administração e administrado, seja de cunho judicial ou não, caberá falar-se nesse tipo de procedimento terminativo, se como tal for aceito.”³¹¹

Mas, no presente estudo, cabe destacar a transação extrajudicial, que visa a evitar a ação de execução fiscal, em outros termos, o litígio judicial.

4.5 Das Formas

No regime jurídico de direito privado, a transação “é negócio jurídico solene, pois sua eficácia depende de forma prescrita em lei.”³¹²

A transação far-se-á por escritura pública, nas obrigações em que a lei o exige, ou por instrumento particular. Nas outras, para as quais não é exigida a forma pública, vale como instrumento particular.

Nos termos do art. 842 do Código Civil, em “se tratando de direitos contestados em Juízo, podem os transigentes fazê-la por escritura pública, ou por termo nos autos, neste caso assinado pelos transigentes e homologado pelo juiz.”³¹³

Entretanto, no regime jurídico de direito público, a transação é ato administrativo e, portanto, deverá respeitar sua forma.

A transação deverá ocorrer em um processo administrativo que será finalizado por um ato administrativo denominado “despacho”.

³¹⁰ DINIZ, Maria Helena. *Curso de direito civil brasileiro*. Teoria geral das obrigações. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 331. v.2.

³¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Fundamentos jurídicos da incidência*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 199.

³¹² RODRIGUES, Sílvio. *Direito civil: dos contratos e das declarações unilaterais da vontade*. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 374. v. 3.

³¹³ PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil*. Contratos. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 509. v.3.

Despacho é o “ato administrativo que contém decisão das autoridades administrativas sobre assunto de interesse individual ou coletivo submetido à sua apreciação.”³¹⁴

4.6 Dos Efeitos

A transação, conforme dispõe o art. 844 do Código Civil, só vincula aqueles que manifestaram o propósito de se obrigar e não aproveita nem prejudica senão aos que nela intervieram, ainda que diga respeito a coisa indivisível.

Conforme referido, na transação não há renúncia ou transferência de vantagens feita por qualquer das partes, mas reconhecimento de direitos, já preexistentes, decorrente do efeito declaratório da instituição.

O art. 1.030 do Código Civil de 1916 declarava: “A transação produz, entre as partes, o efeito de coisa julgada, e só se rescinde por dolo, violência, ou erro essencial, quanto à pessoa ou coisa controversa.”

Clovis Bevilacqua assim observava: “O Código Civil não diz, como outros, que a transação tem autoridade de coisa julgada. Diz apenas que **ela produz efeitos de coisa julgada**. O Projeto Primitivo usava de outro modo de exprimir o efeito da transação entre as partes. ‘A transação válida, eram os seus termos, extingue os direitos e as obrigações sobre que versa, operando com força de coisa definitivamente julgada.’ Era somente em respeito à extinção dos direitos que os efeitos da sentença e da transação se equiparavam. Realmente, não podiam ir além. Entre a transação e a sentença há muita diferença, não só quanto ao ato jurídico em si, mas, ainda, quanto aos respectivos efeitos. Bastará lembrar: 1º, Que a transação é indivisível, não pode ser anulada em parte, ao passo que a sentença admite reforma parcial; 2º Que a transação se resolve por inexecução das cláusulas, o que não pode acontecer com a sentença; 3º, Que a sentença produz hipoteca judiciária (art. 824), e à transação não se pode atribuir essa virtude.”³¹⁵

A professora Maria Helena Diniz entende que a transação, “como é meio indireto de extinção da obrigação, produz os seguintes efeitos extintivos: a) desvinculação do obrigado mediante acordo liberatório; b) equiparação à coisa julgada, pois a transação judicial homologada produz entre as partes o efeito de coisa julgada [...]; c) identidade de pessoas, isto

³¹⁴ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 225.

³¹⁵ BEVILAQUA, Clovis. *Código Civil dos Estados Unidos do Brasil Comentado*. 8. ed. Rio de Janeiro: Paulo de Azevedo Ltda., 1950, p. 181-182. v. 4.

é, a transação só vincula os que transigiram [...] d) responsabilidade pela evicção [...] e) prevenção e extinção de controvérsias; f) possibilidade de exercício de direito novo sobre a coisa transigida; portanto, se, depois de concluída a transação, um dos transigentes vier a adquirir novo direito sobre a coisa renunciada ou transferida, não estará inibido de exercê-lo (CC, art. 845, parágrafo único), visto que a transação não implica renúncia a qualquer direito futuro, mas somente ao que o litígio ou dúvida objetivava, e, além disso, trata-se de direito independente do que deu causa à transação. É mister salientar, ainda, que a transação produz efeitos declaratórios, por apenas declarar e reconhecer direitos existentes, não operando qualquer transmissão ou constituição de direitos (CC, art. 843).”³¹⁶

Entretanto, queremos dar destaque ao efeito de coisa julgada da transação entre as partes; conforme o art. 849 do Código Civil de 2002, o instituto só se anula por dolo, coação ou erro essencial quanto à pessoa ou coisa controversa.

O professor Washington de Barros Monteiro também desse modo compreende os efeitos da transação, afirmando que esta “[...] oferece realmente pontos de contato com a sentença, mas com esta não se confunde. Em verdade, pela primeira, as partes decidem, por si e entre si, a demanda que as separa. A transação substitui a decisão que o magistrado viria a proferir, se a causa chegasse ao fim. Uma vez efetivada, equipara-se a sentença irrevogável, adquirindo todos os efeitos da coisa julgada e, como tal, oposta pode ser à outra parte. Como todos os negócios jurídicos em geral, anula-se por erro, dolo e coação, quer se refiram os vícios à coisa controversa, quer digam respeito às pessoas de que se trata.”³¹⁷

Reafirmamos nossa posição de que a transação é norma individual e concreta que pode ser tanto um contrato como um ato administrativo, que tem por objetivo o fim do litígio e como consequência a extinção da obrigação. Nesse sentido, não havendo mais a norma individual e concreta da obrigação (AII ou notificação de lançamento) no sistema jurídico, seja ela tributária ou não, inexistente a possibilidade de execução judicial da dívida. Entretanto, isso não impede que se questione ou se anule a norma da transação na esfera judicial.

³¹⁶ DINIZ, Maria Helena. *Curso de direito civil brasileiro*. Teoria geral das obrigações. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 334-335. v. 2.

³¹⁷ MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de direito civil: direito das obrigações 2ª parte dos contratos em geral, das várias espécies de contrato dos atos unilaterais, da responsabilidade civil*. 35. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 399. v.5.

4.7 Da Transação Penal

Dispõe o art. 847 do Código Civil (art. 1034 do Código de 1916) que é admissível, na transação, a pena convencional.

Como explica Clovis Bevilacqua em relação ao art. 1034 do Código de 1916: “1- Nos sistemas, em que a transação é considerada forma especial de contrato, pareceria inútil uma disposição como esta, porque é mera aplicação do direito comum. Nos sistemas, porém, **em que a transação é simples modo de extinguir obrigações, não é demais declarar que ela admite o reforço da cláusula penal, porque esta não costuma andar ligada aos modos de pagamento.** 2. - Nesta, como em qualquer outra relação de direito, a pena pode ser estipulada para o caso de inexecução ou para o de mora. Os preceitos estabelecidos no capítulo da cláusula penal (arts. 916-872) são aplicáveis no caso de transação.”³¹⁸ (grifo nosso)

O direito posto, no art. 846 do Código Civil atual, prescreve que a transação concernente a obrigações resultantes de delito não extingue a ação penal pública.

4.8 Da Transação da Obrigação Tributária

Destacamos que a transação administrativa da obrigação tributária no Direito brasileiro não é pacífica. Os doutrinadores divergem sobre o assunto; alguns entendem que “[...] o instituto não poderia existir na seara tributária, porque a atividade administrativa do lançamento é vinculada e obrigatória, ou seja, a autoridade tributária não pode fazer concessões, mas, ao contrário, deve efetuar o lançamento estritamente conforme determina a lei. Por outro giro, alguns autores reconhecem o caráter essencialmente pragmático da transação e acabam, tal como se verifica na doutrina tributária estrangeira, a reconhecer a necessidade do instituto.”³¹⁹

³¹⁸ BEVILACQUA, Clovis. *Código Civil dos Estados Unidos do Brasil Comentado*. 8. ed. Rio de Janeiro: Paulo de Azevedo Ltda., 1950, p. 186. v. 4.

³¹⁹ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Transações administrativas: um contributo ao estudo do contrato administrativo como mecanismo de prevenção e terminação de litígios e como alternativa à atuação administrativa autoritária, no contexto de uma administração pública mais democrática*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 417.

4.8.1 Do Conceito

Túlio Rosembuj, professor de Direito Financeiro e Tributário da Universidade de Barcelona, assim se manifesta quanto ao conceito de transação tributária: “A transação é a figura jurídica que mais incentiva o direito de participação do contribuinte para influir na função administrativa, chegando até a co-decisão na manifestação concreta de poder que o afeta. A transação é o contrato que explica a idéia do interesse fiscal compartilhado pelo particular e pela Administração.”³²⁰

Prossegue o autor: “A finalidade do contrato de transação é resolver uma controvérsia entre as partes mediante concessões recíprocas, solucionar um conflito entre duas pretensões unilaterais, alegadas ou não num processo, por meio da convergência de concessões. A transação, impeditiva de demandas ou propulsora de soluções negociadas e amigáveis, contribui para a distribuição do interesse fiscal entre a Administração e o contribuinte, servindo, ao mesmo tempo, para economizar questões litigiosas e facilitar a arrecadação ordinária e regular dos impostos.”³²¹

A professora Paula Vicente-Arche Coloma, da Universidade Miguel Hernández, na Espanha, destaca: “[...] os elementos essenciais que caracterizam a transação poderiam ser sistematizados em torno dos três aspectos seguintes, a saber: em primeiro lugar, na transação há ‘uma relação jurídica incerta, suscetível de provocar litígios, ou, ao menos incerta subjetivamente para as partes, mesmo quando, objetivamente, não haja fundamento para a dúvida’. Em segundo lugar, existe ‘a intenção das partes de substituir a relação duvidosa por uma relação certa e incontestável’. Finalmente, ocorrem as concessões recíprocas por parte dos interessados, de modo que façam certo sacrifício de maneira definitiva e não provisória.”³²²

³²⁰ ROSEMBUJ, Túlio. *La Transaccion Tributaria*. Barcelona: Atelier, 2000, p. 41. Tradução da Autora. No original: “La transacción es la figura jurídica que mejor alienta el derecho de participación del contribuyente a influir en la función administrativa, hasta la codecisión en la manifestación concreta de poder que le afecta. La transacción es el contrato que explica la idea del interés fiscal compartido entre el particular y la Administración.”

³²¹ *Ibid.*, p. 43. Tradução da autora. No original: “La causa del contrato de transacción es la de resolver una controversia entre las partes mediante concesiones recíprocas, solucionar un conflicto entre dos valoraciones unilaterales, deducidas o no en un proceso, mediante la convergencia de sacrificios.

La transacción, impeditiva de pleitos o propulsora de soluciones negociadas y amistosas, contribuye a la distribución del interés fiscal entre la Administración y el contribuyente, sirviendo, al mismo tiempo, para ahorrar cuestiones litigiosas y facilitar la recaudación ordinaria y regular de los impuestos.”

³²² COLOMA, Paula Vicente-Arche. *El Arbitraje en el Ordenamiento Tributario Espanol: Una Propuesta*. Madrid: Marcial Pons, 2005, p. 140-141. Tradução da autora. No original: “[...] los elementos esenciales que caracterizan a la transacción podrían sistematizarse en torno a los tres aspectos siguientes, a saber: en primer término, en la transacción existe una relación jurídica incierta, susceptible de provocar litígios, o al menos incierta subjetivamente para las partes, aun cuando objetivamente no haya fundamento para la duda. En segundo

O professor Rafaël Bielsa assim se expressa acerca da questão: “Em direito tributário a transação é excepcional, porque implica a renúncia parcial de um direito questionável e cujo reconhecimento seria duvidoso numa contenda judicial. No direito civil não há nenhum problema, porque as partes podem, no caso de litígio ou dúvida, fazer concessões recíprocas, como afirma o Código sobre a matéria (art. 832). Mas os créditos fiscais são fundados na lei e determinados por um procedimento administrativo cuja finalidade é precisamente a de estabelecer a certeza e a legitimidade daqueles. Além disso, a obrigação fiscal é de ordem pública. No entanto, admite-se a transação quando se trata de penalidades fiscais aplicadas em virtude de uma lei de interpretação duvidosa, ou quando a imputabilidade do contribuinte não aparece claramente, e este se dispõe a levar a questão ao judiciário caso não seja atenuada a pretensão da Administração fiscal. A transação deve estar bem fundamentada. [...] A composição assemelha-se à transação, pelo fato de que também evita uma controvérsia judicial, mas o objeto da composição é determinar novamente a obrigação fiscal, diferentemente da transação, na qual os direitos e as obrigações estão determinados, **mas não há necessária segurança jurídica de sucesso na controvérsia judicial**. Em outras palavras: é melhor ter algo certo do que perder tudo: *Melius est pauca dividere quam totum perdere*”; finalizando: “A transação e a composição fiscal implicam, de certo modo, novação, mas - diferentemente da novação civil — não extinguem as obrigações acessórias. Também se trata, em ambos os casos, de obrigações não nulas ou irregulares, porque, se o fossem, seria o caso de revogá-las administrativamente ou então anulá-las em juízo”.³²³ (grifo nosso)

lugar, la intención de las partes de sustituir la relación dudosa por una relación cierta e incontestable. Finalmente, las recíprocas concesiones por parte de los interesados, de manera que sufran algún sacrificio de modo definitivo y no provisional.”

³²³ BIELSA, Rafael: Compendio de Derecho Público: Constitucional, Administrativo y Fiscal, Tomo III: "Derecho Fiscal", Capítulo III: "La obligación fiscal", parágrafo 3: "Extinción de la obligación", subparágrafo 2: "Diversos modos de extinción", puntos: "Transacción" y "Composición", ps. 90 y 91, distribuidor Roque Depalma, Buenos Aires, 1952, apud CASÁS, José Osvaldo. *Los mecanismos alternativos de resolución de las controversias tributarias*. Buenos Aires: Ad-Hoc, 2003, p. 65-66. Tradução da autora. No original: "En derecho fiscal la transacción es excepcional, pues ella implica la renuncia parcial de un derecho que se cuestiona y cuyo reconocimiento sería dudoso en contienda judicial. En el derecho civil ninguna cuestión se presenta, pues las partes pueden, en caso de litigio o duda, hacerse concesiones recíprocas, como dice el Código de la materia (art. 832). Pero los créditos fiscales se fundan en la ley y se determinan por un procedimiento administrativo dirigido precisamente a establecer su certeza y legitimidad. Además, la obligación fiscal es de orden público. Sin embargo, se admite la transacción en algunos casos en que se trata de penas fiscales aplicadas en virtud de una ley de interpretación cuestionada, o cuando la imputabilidad del contribuyente no aparece clara, y éste se dispone a su defensa judicial si no se modera la pretensión de la Administración fiscal. La transacción debe ser bien fundada [...] La composición se parece a la transacción en que también mediante ella se evita una controversia judicial, pero su objeto es determinar nuevamente la obligación fiscal, a diferencia de la transacción en la que los derechos y obligaciones están determinados. pero no se tiene la necesaria seguridad jurídica de éxito en la controversia judicial. Dicho de otro modo: mejor es algo seguro que perderlo todo: *Melius est pauca dividere quam totum perdere*"; finalizando: "La transacción y la composición fiscal implican en cierto modo novación. pero — a diferencia de la novación civil — no extinguen las obligaciones accesorias.

Para Rosembuj Erujimovich, a transação tributária é “[...] um contrato por meio do qual a administração tributária e o contribuinte concordam em concluir um litígio em curso ou previnem o início de um conflito entre ambos, por meio de concessões recíprocas.”³²⁴

Entretanto, o direito positivo tributário brasileiro só permite a transação nos casos dos litígios em curso, ao contrário “do que sucede no direito civil, em que a transação tanto previne como termina o litígio, nos quadrantes do direito tributário só se admite a transação terminativa. Há de existir litígio para que as partes, compondo seus mútuos interesses, transijam.”³²⁵

Paulo Henrique Figueiredo conceitua *transação*, em sentido técnico, como “um negócio jurídico bilateral, ou seja, firmado entre devedor e credor, no qual, através de concessões mútuas, se extinguem litígios e conseqüentemente a obrigação.”³²⁶

Para Eurico Marcos Diniz de Santi, a “transação” deve ser conceituada como um “ajuste juridicizado por critérios individuais e concretos do meio político, veiculado mediante lei. Apenas neste caso tem-se como produto do reconhecimento do fato jurídico negocial do acordo que seria a legítima motivação jurídica da transação, este tipo de transação, sim, seria passível de controle e a derradeira extinção do crédito tributário se daria com o pagamento no valor e na forma estipulados pelo acordo juridicizado pela transação, tal qual ensina Paulo de Barros Carvalho.”³²⁷

Entretanto, há autores, entre eles Onofre Alves Batista Júnior, que entendem a transação administrativo-tributária como contrato de direito público “[...] que possibilita, mediante a existência de controvérsia (efetiva ou potencial), a fixação acordada do montante do crédito tributário (transação administrativa preventiva de fixação), anteriormente ao lançamento, bem como a extinção das obrigações tributárias controversas (ou do crédito tributário) por meio do perdão de multas (ou de parte das multas), ou mesmo do afastamento do tributo (ou de parte deste), tal como se dá na anistia ou remissão (figuras específicas do CTN). [...] Pode-se verificar que a transação administrativo-tributária terminativa é contrato

También se trata. en ambos casos. de obligaciones no nulas o irregulares. pues si lo fuesen lo que corresponde es revocarlas administrativamente. o bien anularlas en juicio.”

³²⁴ ROSEMBUJ, Erujimovich, T. R. *La transacción tributária*. Barcelona: Atelier, 2000, p. 10, apud DÍAZ-PALACIOS, José Alberto Sanz. *Medidas fiscales con efecto reductor de la conflictividad en Francia. La transacción*. In *Técnicas Convencionales en el Ámbito Tributario - Perspectivas de derecho interno, comparado y comunitário*. Barcelona: Atelier, 2007, p. 62. Tradução da autora. No original: “La transacción es un contrato por el cual la Administración tributária y el contribuyente acuerdan concluir una reclamación en curso o que prevén pueda originarse entre ambas, mediante recíprocas concesiones.”

³²⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 498.

³²⁶ FIGUEIREDO, Paulo Henrique. *A Transação Tributária*. Recife: Edições Bagaço: Instituto do Ministério Público do Estado de Pernambuco, 2004, p. 128.

³²⁷ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Transação e Arbitragem no âmbito tributário: paranóia ou mistificação?* In *Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT*. Ano 5, n. 29, set./out. 2007. Belo Horizonte: Fórum, p. 50-51.

administrativo de transação que estabelece ‘caminho acertado alternativo’, possibilitando que as obrigações controversas, postas pela lei de forma heterônoma, sejam extintas.”³²⁸

No Direito Tributário brasileiro, “pode-se dizer, em síntese, que a transação: (a) depende sempre de previsão legal; e (b) não pode ter o objetivo de evitar litígio, só sendo possível depois da instauração deste. Mas, no Direito Tributário não se há de entender necessária a existência de uma ação judicial para a caracterização do litígio [...]. As razões dessa diferença são bastante simples. Se o agente do Estado pudesse transigir sem autorização legal, estaria destruída a própria estrutura jurídica deste. Por outro lado, não sendo a transação uma forma comum de extinção do crédito tributário, nada justifica sua permissão a não ser nos casos em que efetivamente já esteja instaurado um litígio.”³²⁹

Na esfera do Direito Público, “[...] para que se possa celebrar transação administrativa, o bem ou direito deve ser disponível ou deve haver lei que autorize expressamente a transação. Não se trata de abrir exceção à regra de que o objeto de transação seja direito disponível, até porque os bens públicos podem ser objeto de disposição, contanto que essa disposição, legalmente fundamentada, seja a forma de bem atender ao ‘melhor interesse público possível’. Desde que presente autorização legal, ou desde que verificada a competência legal para transigir e para cumprir as concessões feitas, atendido ao procedimento previsto em lei, é possível a transação administrativa, em sintonia com o mandamento de boa administração.”³³⁰

Convém reiterar que, em nosso estudo, contemplaremos apenas a transação da obrigação tributária na esfera administrativa.

A transação pode ser compreendida ora como processo de produção, conjunto de atos, ora como produto. Neste momento, estamos tomando a natureza jurídica da transação como norma individual e concreta, ou seja, produto.

Para alguns autores, a transação é contrato; para outros, é ato administrativo de lançamento unilateral de “retificação” ao qual o contribuinte adere. Note-se que esta é a posição predominante na jurisprudência e na doutrina italianas.

³²⁸ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Transações administrativas: um contributo ao estudo do contrato administrativo como mecanismo de prevenção e terminação de litígios e como alternativa à atuação administrativa autoritária, no contexto de uma administração pública mais democrática*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 418.

³²⁹ MACHADO, Hugo de Brito. A transação no direito tributário. In *Revista Dialética de Direito Tributário* – 75. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 55.

³³⁰ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Transações administrativas: um contributo ao estudo do contrato administrativo como mecanismo de prevenção e terminação de litígios e como alternativa à atuação administrativa autoritária, no contexto de uma administração pública mais democrática*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 512.

Com efeito, Sandulli “conceitua o concordato tributário como um autêntico contrato que se introduz no procedimento de fiscalização e tem a finalidade de prevenir e resolver divergências no que se refere à quantia da base de cálculo, por meio de uma determinação consensual. Este autor situa o concordato tributário no âmbito dos contratos da Administração pública concernentes a relações cujo objeto é público, sem excluir a transação em situações de direito público.”³³¹

Para nós, a transação é ato administrativo participativo, pois, antes da concretização unilateral, existe um momento de diálogo entre o Fisco e o contribuinte, no processo de produção, que possibilita a elaboração de um ato administrativo, isto é, o reconhecimento de que o ato é emitido com base em um “acordo”.

Reiteramos nossa convicção de que, na esfera do direito público, a transação é norma individual e concreta, ou seja, um ato administrativo. Mas trata-se de uma espécie do gênero ato administrativo que terá a participação do contribuinte no seu processo de produção.

Assim, denominamos essa norma individual e concreta de ato administrativo participativo. Esse ato, celebrado nos exatos termos da lei, entre a Administração e o contribuinte, visa ao bem-comum; para alcançar tal finalidade, utiliza-se dos interesses secundários.

Alessi “[...] se refere ao acordo de estimativa, *de conventio*, não de vontade, que origina um ato de reconhecimento qualificativo que é bilateral e emana da Administração e do contribuinte. Justamente, a figura da *determinação consensual*: um ato administrativo que é consequência estrutural do acordo sobre a quantificação e que impede a impugnação sucessiva contra esta determinação. Também no exemplo recorre aos acordos amistosos em matéria de condenação de utilidade pública cujo objeto é a quantia da indenização. O efeito principal do concordato, como determinação (valor) acordada, é a inadmissibilidade de outra determinação por parte da Administração e a reclamação do contribuinte contra a apreciação à qual aderiu.”³³²

³³¹ ROSEMBUJ, Túlio. *La Transaccion Tributaria*. Barcelona: Atelier, 2000, p. 76. Tradução da autora. No original: “[...], Sandulli, conceptúa que el concordato tributario es un auténtico contrato que se introduce en el procedimiento de imposición y está dirigido a prevenir y resolver divergencias en orden de la cuantía de la base imponible, a través de una determinación consensual. Este autor sitúa el concordato tributario en el marco de los contratos de la Administración Pública relativos a relaciones cuyo objeto es público, sin excluir la transacción en situaciones de derecho público.”

³³² Ibid., p. 77. Tradução da autora. No original: “[...] se refiere a dicho acuerdo de valoración, *de conventio*, que no de voluntad, que origina un acto de reconocimiento calificativo que es bilateral y emana de la Administración y del contribuyente. Justamente, la figura de la *determinación consensual*: un acto administrativo que es consecuencia estructural del pacto sobre la determinación y que impide la impugnación sucesiva contra la misma. También en el ejemplo recorre a los acuerdos amistosos en materia de expropiación de utilidad pública cuyo objeto es la cuantía de la indemnización. El efecto sustancial del concordato, como

Giannini “adota uma definição mais audaciosa, pois avalia que se trata de um ato procedimental de formação das vontades da resolução segundo um módulo convencional, antecipando assim o que hoje se entende como ato de consenso.”³³³

Note-se que, para Moschetti, “tampouco os princípios de legalidade e de capacidade contributiva não me parecem incompatíveis com o diálogo e o acordo. Trata-se de ver como se produzirá concretamente o referido acordo: se as duas partes contribuem para reconstruir a verdade, os citados princípios constitucionais sairão beneficiados. Se querem apresentar subterfúgios, tais princípios serão atacados. Mas quem pretende desviar o poder público para fins privados agirá desta maneira mesmo sem a figura da ‘comprovação com adesão’. Mais que isso, quanto menores forem as garantias do cidadão, quanto mais livre de compensações estiver o poder administrativo, tanto maior será a necessidade de ‘favores’ por parte do contribuinte e tanto mais alto o preço destes ‘favores’.”³³⁴

A participação do contribuinte dá-se no processo de produção do ato administrativo quando o sujeito passivo discute e acorda (na qualidade de portador de interesse seu, individual) com a Fazenda dentro do procedimento administrativo tributário.

A norma da transação provoca mudança significativa, substituindo o crédito tributário *ex lege* por outro novo, subseqüentemente ao acordo entre as partes e derivado também da lei.

Portanto, a introdução da linguagem competente no ordenamento jurídico, isto é, da norma individual e concreta da transação, traz como conseqüência jurídica a extinção da obrigação tributária veiculado pelo lançamento.

Na verdade a norma de transação retira do ordenamento a norma do lançamento, que tem no conseqüente a obrigação tributária, e introduz uma nova norma, a da transação, que tem no conseqüente também uma obrigação tributária. Esta por sua vez, poderá ser extinta, ou melhor, retirada do ordenamento, quando do pagamento.

determinación consensual, implica la inadmisibilidad de otra determinación por parte de la Administración y la reclamación del contribuyente contra la estimación a la cual se adhirió.”

³³³Ibid., p. 76. Tradução da autora. No original: “Giannini adopta una definición más audaz, puesto que estima que se trata de un acto procedimental de formación de las voluntades de la resolución según un módulo convencional, anticipando así lo que hoy se entiende como acto de consenso.”

³³⁴ MOSCHETTI, Francesco. Las posibilidades de acuerdo entre la administración financiera y el contribuyente en el ordenamiento italiano. In *Convención Y Arbitraje en el Derecho Tributario*. Madrid: Marcial Pons, 1996, p. 127. Tradução da autora. No original: “Tampoco los principios de legalidad y de capacidad contributiva me parecen incompatibles con el diálogo y el acuerdo. Se trata de ver cómo se producirá en concreto dicho acuerdo: si las dos partes contribuyen a reconstruir la verdad los citados principios constitucionales saldrán beneficiados. Si quieren regatear, tales principios serán vulnerados. Pero quien desee desviar el poder público hacia fines privados, lo hará incluso sin la figura de la comprobación con adhesión. Es más, cuanto menores sean las garantías del ciudadano en el plano jurídico, cuanto más libre de contrapesos esté el poder administrativo, tanto mayor será la necesidad de favores por parte del contribuyente y tanto más alto el precio de estos favores.”

4.8.2 Da Extinção do Crédito Tributário: Conseqüência da Norma de Transação

A transação está elencada como uma das formas de extinção da relação jurídica tributária (art.156 do CTN).

O art. 171 estabelece que a lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação, que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e conseqüente extinção de crédito tributário.

Observa o professor Paulo de Barros Carvalho: “Mas, é curioso verificar que a extinção da obrigação, quando ocorre a figura transacional, não se dá, propriamente, por força das concessões recíprocas, e sim do pagamento. O processo de transação tão-somente prepara o caminho para que o sujeito passivo quite sua dívida, promovendo o desaparecimento do vínculo.”³³⁵

Hugo de Brito Machado, por sua vez, afirma que, “a não ser que se entenda a extinção como referida apenas à parte do crédito tributário da qual abriu mão a Fazenda, na verdade a transação, embora arrolada como causa de extinção do crédito tributário, a rigor e ao menos ordinariamente, não o extingue.”³³⁶

Mas o autor ainda pondera que “[...] a transação extingue o crédito tributário na parte em que a Fazenda abriu mão, concedeu. E pode ocorrer que um crédito tributário seja, por inteiro, dispensado pela Fazenda, contra o pagamento de outro crédito tributário também em questionamento. A Fazenda estaria abrindo mão do seu direito de insistir na cobrança de um e o contribuinte estaria abrindo mão do seu direito de questionar a exigência do outro. Isto justifica a inclusão da transação como causa de extinção do crédito tributário.”³³⁷

Também Paulo Henrique Figueiredo se manifesta nesse sentido: “Geralmente, da transação decorre a extinção da relação obrigacional que acolhia o litígio. Contudo, a extinção obrigacional não constitui o objetivo primeiro da transação, vez que o que há de ficar extinto por este instituto é o litígio em potencial ou instalado, ou, em termos mais profundos, a incerteza quanto à relação jurídica, que albergava prestações opostas. Portanto, com a

³³⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 498.

³³⁶ MACHADO, Hugo de Brito. Transação e Arbitragem no âmbito tributário. In *Revista Fórum de Direito Tributário* - RFDT. Ano 5, n. 28, jul./ago. 2007. Belo Horizonte: Fórum, p. 57.

³³⁷ *Ibid.*

transação desaparece a própria lide, ou seja, a pretensão resistida, e não necessariamente a relação ensejadora das pretensões contrapostas.”³³⁸

Entendemos que a conseqüência da introdução da norma individual e concreta da transação no ordenamento é a extinção da obrigação tributária veiculada pelo lançamento.

4.8.3 Da Extinção do Litígio: Objetivo da Norma de Transação

Francesco Carnelutti atribui a litígio o seguinte conceito: “[...] conflito de interesses qualificado pela pretensão de um dos interessados e pela resistência do outro.”³³⁹

Note-se que o litígio “ocorre em momento anterior à existência do processo judicial e à provocação da jurisdição, daí, nos termos do CTN, a transação presta-se à solução de litígios, entendidos estes como pretensões do Fisco resistidas pelo contribuinte, anteriores ou posteriores ao processo judicial.”³⁴⁰

O CTN, no que concerne à transação, também veicula o seguinte enunciado: “determinação” do litígio, ou seja, resolução da disputa. *Determinação*, segundo o Dicionário da Língua Portuguesa Contemporânea,³⁴¹ significa *ação de decidir, de estabelecer alguma coisa*, equivalente a *decisão, resolução*. *Litígio*, segundo o mesmo dicionário,³⁴² significa *disputa, contenda, pendência equivalente à demanda, ou a pleito*.

Para a professora Maria Helena Diniz, litígio é um instituto do Direito processual civil e significa: “1. Questão judicial. 2. Discussão formada em juízo. 3. Controvérsia. 4. Contestação. 5. Causa. 6. Conflito de interesses onde há pretensão de uma das partes processuais e resistência de outra.”³⁴³

Entretanto, preferimos retomar a posição de Paulo de Barros Carvalho: “Estou pela interpretação lata. Ali onde houver conflito de interesses instalado entre Administração e

³³⁸ FIGUEIREDO, Paulo Henrique. *A Transação Tributária*. Recife: Edições Bagaço: Instituto do Ministério Público do Estado de Pernambuco, 2004, p. 128-129.

³³⁹ CARNELUTTI, Francesco. *Sistema de direito processual civil*. 2. ed. Traduzido por Hiltomar Martins Oliveira. São Paulo: Lemos e Cruz, 2004. Título original: *Sistema di diritto processuale civile*. p. 93. v. 1.

³⁴⁰ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Transações administrativas: um contributo ao estudo do contrato administrativo como mecanismo de prevenção e terminação de litígios e como alternativa à atuação administrativa autoritária, no contexto de uma administração pública mais democrática*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 414.

³⁴¹ Ver ACADEMIA DAS CIÊNCIAS DE LISBOA. *Dicionário da Língua Portuguesa Contemporânea*. Lisboa: Verbo, 2001, p. 1232.

³⁴² *Ibid.*, p. 2284.

³⁴³ DINIZ, Maria Helena. *Dicionário jurídico*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 156. v. 3.

administrado, seja de cunho judicial ou não, caberá falar-se nesse tipo de procedimento terminativo, se como tal for aceito.”³⁴⁴

Hugo de Brito Machado assevera: “Para que seja possível a transação no Direito Tributário, impõe-se tenha sido já instaurado o litígio, embora não se há de exigir que este se caracterize pela propositura de ação judicial. Basta que tenha sido impugnado, pelo sujeito passivo da obrigação tributária, um auto de infração contra o mesmo lavrado. Ou por outra forma se tenha estabelecido uma pendência, dando lugar à instauração de um procedimento administrativo a ser julgado pelo órgão administrativo competente. Realmente, o que se impõe é que esteja configurado um litígio, a ser dirimido pelo órgão julgador administrativo, nos termos do procedimento próprio. Litígio atual, já instaurado, e não apenas anunciado por um dos sujeitos da relação, geralmente o Fisco. A pretensão do Fisco há de ter sido formalmente manifestada. Só assim estará caracterizado o litígio que faz possível a transação destinada a sua terminação.”³⁴⁵

Consideradas essas questões, observe-se o que afirma Fabio Brum Goldschmidt acerca da matéria da transação tributária: “A determinação de um litígio importa necessariamente, no que toca à matéria envolvida, na sua extinção, seja a matéria envolvida ‘de fato’ ou ‘de direito’. A extinção do crédito, no caso do CTN, é uma opção que o legislador brasileiro tomou e que indica claramente a possibilidade de a transação tributária versar sobre matéria de direito, assim como ocorre com o instituto do Direito Civil.”³⁴⁶

O objetivo da norma de transação é pôr fim ao litígio, quando “os sujeitos do vínculo concertam abrir mão de parcelas de seus direitos, chegando a um denominador comum, teoricamente interessante para as duas partes, e que propicia o desaparecimento simultâneo do direito subjetivo e do dever jurídico correlato.”³⁴⁷

4.8.4 Do Regime Jurídico

Verifique-se que, no Direito Privado, o instituto é considerado como um contrato: “Trata-se de modalidade especial de negócio jurídico bilateral, que se aproxima do contrato,

³⁴⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Fundamentos jurídicos da incidência*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 203.

³⁴⁵ MACHADO, Hugo de Brito. Transação e Arbitragem no âmbito tributário. In *Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT*. Ano 5, n. 28, jul./ago. 2007. Belo Horizonte: Fórum, p. 56.

³⁴⁶ GOLDSCHMIDT, Fabio Brum. Arbitragem e Transação Tributária – Verificação de Compatibilidade. In *Revista Dialética de Direito Tributário* – 48, 1999, p. 59.

³⁴⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Fundamentos jurídicos da incidência*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 498.

na sua constituição, e do pagamento, nos seus efeitos, por ser meio extintivo de obrigações.”³⁴⁸

Sílvio de Salvo Venosa vai além: “[...] a grande maioria das legislações disciplina o instituto como um contrato, assim como a doutrina atual. Não há como fugir ao caráter contratual da transação, sendo essa a posição adotada pelo atual Código [...]”³⁴⁹

Relembremos o mestre Clovis Bevilacqua, que conceitua a transação como “um **ato jurídico**, pelo qual as partes, fazendo-se concessões recíprocas, extinguem obrigações litigiosas ou duvidosas”.³⁵⁰

Quanto à transação no direito público, Paulo Henrique Figueiredo assegura: “quando levada às hostes do Direito Tributário, é transmutada tornando-se limitada, em razão do interesse público. O caráter de disponibilidade é afastado, pois, só com autorização legal específica, pode o Estado transacionar para pôr fim a um litígio envolvendo questões tributárias.”³⁵¹

Hugo de Brito Machado admite a transação no Direito Tributário, mas defende a necessidade de que ela tenha em seu âmbito um regime jurídico específico, indispensável para que o interesse pessoal de quem eventualmente representa o Estado não prevaleça sobre o interesse deste. E relembramos suas palavras: “No Direito Tributário brasileiro pode-se dizer, em síntese, que a transação: (a) depende sempre de previsão legal; e (b) não pode ter o objetivo de evitar litígio, só sendo possível depois da instauração deste.”³⁵²

Neste sentido também ensina o professor Paulo de Barros Carvalho: “O princípio da indisponibilidade dos bens públicos impõe seja necessária previsão normativa para que a autoridade competente possa entrar no regime de concessões mútuas, que é da essência da transação.”³⁵³

Relembremos as lições de Pontes de Miranda: “Transacionabilidade e intransacionabilidade. Diz o Código Civil, art. 841: ‘Só quanto a direitos patrimoniais de caráter privado se permite a transação’. **Se o direito patrimonial é de caráter público, e.g., impostos e taxas federais, estaduais, ou municipais, ou paraestatais, a**

³⁴⁸ DINIZ, Maria Helena. *Curso de direito civil brasileiro*. Teoria geral das obrigações. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 336. v.2.

³⁴⁹ VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito Civil: Teoria Geral das Obrigações e Teoria Geral dos Contratos*. São Paulo: Atlas, 2007, p. 262.

³⁵⁰ BEVILAQUA, Clovis. *Código Civil dos Estados Unidos do Brasil Comentado*. Rio de Janeiro: Paulo de Azevedo Ltda., 1950, p. 176. v.4.

³⁵¹ FIGUEIREDO, Paulo Henrique. *A Transação Tributária*. Recife: Edições Bagaço: Instituto do Ministério Público do Estado de Pernambuco, 2004, p. 226.

³⁵² MACHADO, Hugo de Brito. Transação e Arbitragem no âmbito tributário. In *Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT*. Ano 5, n. 28, jul./ago. 2007. Belo Horizonte: Fórum, p. 55.

³⁵³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 498.

transacionabilidade depende de lei especial. O art. 841 apenas diz, segundo se há de interpretar, que não havendo *lex specialis*, nem lei para o caso, no sentido em que a expressão é empregada na Constituição de 1988 e nas anteriores, e.g., Constituição de 1988, art. 174 não pode haver transação a respeito de direitos que não são patrimoniais ou que são de caráter público. Assim, o ramo do direito que rege o direito não patrimonial é que responde se pode haver, quanto a esse, transação, **e o ramo do direito público que rege o direito de caráter público é que corresponde se, quanto a ele, pode haver transação.**³⁵⁴

No campo do Direito Público, “para que se possa celebrar transação administrativa, o bem ou direito deve ser disponível ou deve haver lei que autorize expressamente a transação. Não se trata de abrir exceção à regra de que o objeto de transação seja direito disponível, até porque os bens públicos podem ser objeto de disposição, contanto que essa disposição, legalmente fundamentada, seja a forma de bem atender ao ‘melhor interesse público possível’. Desde que presente autorização legal, ou desde que verificada a competência legal para transigir e para cumprir as concessões feitas, atendido ao procedimento previsto em lei, é possível a transação administrativa, em sintonia com o mandamento de boa administração.”³⁵⁵

Portanto, quando tratamos de transação tributária, estamos trabalhando no âmbito jurídico de direito público; isso significa que estão sendo guardados todos os princípios constitucionais que subordinam esse regime. O ramo do direito que irá reger a norma de transação será público.

E, mais, a transação depende de lei, e lei que cuide especificamente dos aspectos duvidosos da regra matriz de incidência de cada tributo. Observe-se que jamais a lei poderá tratar de normas gerais de direito tributário que só podem ser veiculadas por lei complementar. Dessa forma, a transação só poderá ocorrer, por lei, nos casos em que a Fazenda Pública tenha dúvidas quanto aos aspectos relevantes da regra matriz de incidência tributária.

³⁵⁴ MIRANDA, Pontes de. *Tratado de Direito Privado*. Campinas: Bookseller, 2003, p. 189. t. XXV.

³⁵⁵ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Transações administrativas: um contributo ao estudo do contrato administrativo como mecanismo de prevenção e terminação de litígios e como alternativa à atuação administrativa autoritária, no contexto de uma administração pública mais democrática*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 512.

4.8.5 Da Norma Geral e Abstrata de Transação

Esclarece Hugo de Brito Machado que “o art. 171, ao admitir a transação como forma de extinção do crédito tributário, contém uma prescrição especial, aplicável apenas aos casos e nas condições que a lei estabelecer. [...] Na verdade o caráter plenamente vinculado da atividade administrativa somente será contrariado se a lei ordinária atribuir às autoridades lançadoras em geral, ou às autoridades que geralmente representam a Fazenda Pública em juízo, competência para fazer transações. Mas, neste caso, o defeito será da lei ordinária, e não do art. 171 do Código Tributário Nacional.”³⁵⁶

Em primeiro lugar, destacamos que, para haver transação tributária, é imprescindível uma lei que a autorize. E esta mesma lei estabelecerá as condições objetivas, a fim de dirimir as discricionariedades em que sujeitos ativos e passivos da obrigação tributária poderão transacionar, assim como a autoridade competente para autorizar o acordo, e “somente as autoridades de escalões superiores da Administração Tributária para que, se alguma discricionariedade ainda restar, seja mais fácil o controle do ato que há de ser praticado sempre no interesse da Fazenda Pública.”³⁵⁷

Eurico Marcos Diniz de Santi adverte que “a pretensão de ‘transação’, sem critérios legais, desloca a denotação do termo para o vazio das concessões recíprocas e de ordem econômica, indisponível em matéria de direito público. Sem critério legal prévio, não há como imunizar a pressão dos interesses econômicos sobre os agentes públicos.”³⁵⁸

Esses critérios legais, para serem estabelecidos, necessitam duas ordens de normas: uma que determina as competências e os órgãos para transacionar pela Administração Fazendária e outra que estabelece quais as obrigações tributárias e em que condições essas poderiam ser extintas pela norma de transação.

Nesse sentido valem as palavras de Paulo de Barros Carvalho: “Os teóricos gerais do direito costumam discernir as regras jurídicas em dois grandes grupos: normas de comportamento e normas de estrutura. As primeiras estão diretamente voltadas para a conduta das pessoas, nas relações de intersubjetividade; as de estrutura ou de organização dirigem-se igualmente para as condutas interpessoais, tendo por objeto, porém, os comportamentos relacionados à produção de novas unidades deôntico-jurídicas, motivo pelo qual dispõem

³⁵⁶ MACHADO, Hugo de Brito. Transação e Arbitragem no âmbito tributário. In *Revista Fórum de Direito Tributário* - RFDT. Ano 5, n. 28, jul./ago. 2007. Belo Horizonte: Fórum, p. 53.

³⁵⁷ Ibid.

³⁵⁸ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Transação e Arbitragem no âmbito tributário: paranóia ou mistificação? In *Revista Fórum de Direito Tributário* - RFDT. Ano 5, n. 29, set./out. 2007. Belo Horizonte: Fórum, p. 51.

sobre órgãos, procedimentos e estatuem de que modo as regras devem ser criadas, transformadas ou expulsas do sistema.”³⁵⁹

Portanto, duas são as espécies de normas gerais e abstratas que deverão ser introduzidas no sistema jurídico para viabilizar a transação:

- a) norma de comportamento, que deve estabelecer as propriedades das obrigações tributárias — disciplina o produto, ou seja, transação;
- b) norma de estrutura, que deve estabelecer as propriedades das competências e os órgãos responsáveis — disciplina o processo da transação.

Conforme determina o Art. 171 do CTN, a lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e conseqüente extinção de crédito tributário.

Portanto, essas condições são os critérios que a lei que estabelecer a transação deve explicitar. Essa lei pertence à classe da norma geral e abstrata; isso significa que seus enunciados são conotativos, ou seja, estabelecem os critérios de identificação de um evento como fato jurídico.

É importante enfatizar que as normas gerais e abstratas contêm notas (conotação) que os sujeitos ou as ações devem ter para pertencerem ao conjunto.

Destacamos que se pode definir uma classe enumerando os membros que a compõem (denotação), ou indicando a propriedade comum de todos os seus membros (conotação).

A norma que estabelecer a transação deverá descrever quais as propriedades da obrigação tributária para que possa ser identificada pelo operador do direito como passível de subsunção³⁶⁰ pela norma da transação.

A incidência tributária é simultânea ao ato de aplicação do direito pelo homem, que verte em linguagem competente determinado evento do mundo fenomênico, trazendo-o para o mundo do direito, formalizando o Fato Jurídico Tributário.

Trata-se do processo de positivação do direito (criação de normas): da norma geral e abstrata, o agente constrói a norma individual e concreta — jurisdiciza o fato e constitui a relação.

³⁵⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 154.

³⁶⁰ No plano lógico, ocorrem duas operações formais simultâneas:

1ª) subsunção ou inclusão de classes: operação pela qual o aplicador do direito identifica no mundo fenomênico a ocorrência de um evento que guarda absoluta identidade com os critérios prescritos no antecedente da norma geral e abstrata.

2ª) implicação: operação que faz surgir uma relação jurídica de acordo com os critérios prescritos no conseqüente da mesma norma geral e abstrata.

A permissão para o legislador editar lei geral e abstrata sobre a transação está inserida no sistema do direito positivo e, portanto não é um cheque em branco para o legislador; este se encontra subordinado aos princípios constitucionais e à legislação tributária.

A lei que estabelecer a transação deve ser subordinada ao ordenamento tributário positivo e não pode alterar os conceitos já estabelecidos pela legislação como “tributo”, “lançamento tributário”, “suspensão da exigibilidade”, “decadência e prescrição”, “extinção do crédito” e “certidão negativa”, todos fixados no Código Tributário Nacional.

Observe-se, portanto, que é essencial que a norma da transação estabeleça critérios objetivos de identificação de um fato para que este possa ser “transacionado”.

Também não é qualquer obrigação tributária que pode ser “transacionada”, mas aquela para a qual a Administração Tributária considerar ser menos custoso um acordo que a demanda judicial, por critérios objetivos.

Eurico M. D. de Santi se manifesta seguindo essa linha de raciocínio: “a única transação possível é aquela veiculada por lei específica e voltada a créditos tributários específicos e determinados. Só lei específica e circunstanciada de transação pode internalizar o “cálculo econômico”, oferecendo seus limites e critérios que, agora sim, uma vez legalmente definidos os critérios, juridiciza-se e tem o condão de extinguir o crédito tributário. Só na transação específica há motivação jurídica: enquadramento do crédito na previsão legal e juridicização dos termos da negociação e conseqüente extinção do crédito pelo subseqüente pagamento.”³⁶¹

Outra norma, conforme determinado no Parágrafo Único do Art. 171 do CTN, indicará a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso.

Nesse sentido, essa lei específica também está subordinada aos princípios constitucionais e ao ordenamento vigente. O legislador não tem competência plena, pois o mandamento legal o condiciona. O legislador deve determinar qual a autoridade competente e estabelecer as atribuições, deveres e responsabilidade dos agentes. Essa autoridade, devido à natureza do tema, deve pertencer à Administração Fazendária, que é órgão da Administração Pública responsável pela constituição, modificação e extinção da obrigação tributária. Ou, em caso de ser constituído um órgão para tanto, a lei deve determinar a natureza, a finalidade, a organização, a composição do tribunal administrativo, assim como sua competência, seu funcionamento e sua estrutura administrativa. Também deve estabelecer as atribuições, deveres e responsabilidades dos agentes.

³⁶¹ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Transação e Arbitragem no âmbito tributário: paranóia ou mistificação? In *Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT*. Ano 5, n. 29, set./out. 2007. Belo Horizonte: Fórum, p. 36.

Não podemos esquecer que ato administrativo é “declaração do Estado ou de quem o represente, que produz efeitos jurídicos imediatos, com observância da lei, sob regime jurídico de direito público e sujeita a controle pelo Poder Judiciário.”³⁶²

Oswaldo Aranha Bandeira de Mello chama a atenção para os dois sentidos da expressão “ato administrativo”: “Então se pode defini-lo, no sentido material, ou objetivo, como manifestação da vontade do Estado, enquanto Poder Público, individual, concreta, pessoal, na consecução do seu fim, de realização da utilidade pública, de modo direto e imediato, para produzir efeitos de direito. Já, no sentido orgânico-formal, ou subjetivo, pode-se conceituá-lo como ato emanado de órgãos encarregados da Administração Pública compreendendo os integrantes do Poder Executivo, ou mesmo dos outros poderes, desde que tenham a mesma estrutura orgânico-formal daquele, como sejam as Secretarias do Legislativo e do Judiciário. Este significado deve ser considerado como secundário em face do outro, principal, porquanto aquele dá a natureza do ato pelo seu conteúdo, enquanto este só o faz em razão do órgão.”³⁶³

Convém lembrar, ainda, que o ato de transação deverá conter todos os elementos do ato administrativo, que “[...] são o sujeito, o objeto, a forma, o motivo e a finalidade. A só indicação desses elementos já revela as peculiaridades com que o tema é tratado no direito administrativo, quando comparado com o direito privado; neste, consideram-se elementos do ato jurídico (ou negócio jurídico, na terminologia do novo Código Civil) apenas o sujeito, o objeto e a forma.”³⁶⁴

Como bem ensina Paulo de Barros Carvalho,³⁶⁵ os elementos estruturais do ato jurídico administrativo, segundo a teoria tradicional, são estes: o sujeito, o conteúdo (objeto), a forma, o motivo e a finalidade.

Portanto, a norma geral e abstrata da transação deve descrever:

a) O motivo ou pressuposto, que é a realização do evento, entendido como um acontecimento do mundo fenomênico que guarda identidade com as propriedades estabelecidas pela norma e está à espera da linguagem própria que lhe dê foros de objetividade;

b) O agente competente, que é o funcionário a ser indicado pela lei para o exercício de tal função;

³⁶² DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 189.

³⁶³ BANDEIRA DE MELLO, Oswaldo Aranha. *Princípios Gerais de Direito Administrativo*: Introdução. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 476-477, v. 1.

³⁶⁴ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 196.

³⁶⁵ Ver CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 434.

c) A forma, que é a organização de linguagem que a lei entendeu adequada para o tributo;

d) O conteúdo ou objeto, que é a norma individual e concreta que tem como consequência a extinção da obrigação tributária inserida no sistema por outra norma individual e concreta (ato de lançamento);

e) A finalidade, que é o objetivo colimado pelo expediente, qual seja, o de, introduzindo a norma no ordenamento positivo, tornar juridicamente possível o fim do litígio e a consequente extinção da obrigação tributária.

Dessa forma, o CTN, lei complementar tributária, estabelece o poder das pessoas políticas de, por meio de lei, disciplinarem a transação. Onofre Alves Batista Júnior entende que “não se trata de um ‘poder’ arbitrário atribuído à Administração Pública, mas de um ‘poder/dever’ que deve ser exercido estritamente preso ao desiderato maior de atender da melhor maneira possível ao bem comum.”³⁶⁶

Contudo, quando referimos a expressão “poder/ dever”, não podemos deixar de nos socorrer das lições de Paulo de Barros Carvalho: “Sob o ponto de vista lógico, todo dever implica um poder: (Op \square Pp), que se pode interpretar: se uma conduta ‘p’ é obrigatória, então está permitido cumpri-la. Seja como for, retendo-se a conduta obrigatória, sua permissibilidade estará necessariamente implícita, sendo redundante a construção. Por outro lado (Pp \square Op), querendo afirmar que, se uma conduta ‘p’ é permitida, então ela é obrigatória, não se sustenta, uma vez que da permissão não se extrai a obrigação. Se tentarmos outro trajeto para imaginar o ‘poder-dever’, chegaremos igualmente a soluções absurdas: (Pp.Op) significaria uma conduta ‘p’, simultaneamente, permitida e obrigatória. Como em toda obrigação está embutida a permissão, bastaria registrar a conduta como obrigatória (‘Op’), sendo despicienda a referência à permissão (‘Pp’). Não encontrando fundamentação lógica, as expressões supracitadas justificar-se-iam no plano semântico e pragmático. Todavia, não será esse o melhor caminho na construção de uma linguagem científica, que se quer forte nas instâncias sintática e semântica, para ter a potência de descrever o objeto que se propõe, com o máximo rigor possível.”³⁶⁷

Portanto, entendemos que o disposto no CTN referente à transação não é um “poder/dever”, mas é uma permissão, da qual não se deduz uma obrigação, mas uma competência para as Pessoas Políticas estabelecerem lei sobre o tema.

³⁶⁶ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. Transação no Direito Tributário, Discricionariedade e Interesse Público. In *Revista Dialética de Direito Tributário* – 83, 2002, p. 122.

³⁶⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 406-407.

Queremos reiterar que a transação tributária não se aplica a todos os casos. Para confirmar isso, convém retomar o conceito desse mecanismo formulado por Augusto Teixeira de Freitas, que considera a “*transação como contrato de composição entre as partes para extinguir obrigações litigiosas ou duvidosas*”.³⁶⁸ Ora, na transação tributária caberiam apenas os casos de obrigações duvidosas, pois o litígio é pressuposto da transação tributária, já que ela só é possível após instaurado o pleito.

Ressalte-se que a transação é um acordo de resolução de conflitos que se presta para pôr fim ao litígio, mediante composição das partes. Tal procedimento deve ocorrer em um processo administrativo que será finalizado por um ato administrativo denominado “despacho”.³⁶⁹ Essa decisão determinará o valor e as condições para que o contribuinte efetue, se for o caso, o pagamento.

4.8.6 Da Transação Penal Tributária

O ato administrativo da transação poderá ter ou não efeitos na órbita penal. Esclarece Hugo de Brito Machado: “No âmbito do Direito Privado, a transação é ato de vontade das partes e como tal não pode elidir a ação penal pública. O Estado, titular desta, não é parte na transação e não pode ser por ela impedido de agir. A ação penal pública, em regra, independe da vontade da vítima do crime. No âmbito do Direito Tributário, porém, o Estado que é parte na transação é também o titular da ação penal. É razoável, portanto, que ao querer a transação queira também os seus efeitos penais. Desde que esse querer seja expresso em lei, nada haverá para ser questionado.”³⁷⁰

Observamos que “a transação penal fiscal inscreve-se mais num vasto processo que requer a transformação de um modelo conflituoso e punitivo num consensual e reparador: justiça negociada ou restaurativa que faz da repressão penal um compromisso mútuo: uma forma de execução de uma sanção aplicável por acordo.”³⁷¹

³⁶⁸ TEIXEIRA DE FREITAS, Augusto. *Consolidação das Leis Civis*. 3. ed. Rio de Janeiro, 1875, p. 242.

³⁶⁹ Segundo a Professora Maria Sylvia Zanella Di Pietro. *Direito Administrativo*. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2001, p. 225. **Despacho** é o ato administrativo que contém decisão das autoridades administrativas sobre assunto de interesse individual ou coletivo submetido à sua apreciação.

³⁷⁰ MACHADO, Hugo de Brito. Transação e Arbitragem no âmbito tributário. In *Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT*. Ano 5, n. 28, jul./ago. 2007. Belo Horizonte: Fórum, p. 61.

³⁷¹ CAIRO, R. *La Médiation Penale*. Paris:1997, apud ROSEMBUJ, Túlio. *La Transacción Tributária*. Barcelona: Atelier, 2000, p. 49. Tradução da autora. No original: “*La transacción penal tributária se inscribe en un más vasto proceso que embarga la transformación de un modelo conflictual y punitivo en uno consensual y reparador: justicia negociada o restaurativa que hace de la represión penal un compromiso mutuo: una forma de ejecución de una sanción aplicable mediante acuerdo.*”

Determina o art. 846 do Código Civil que a transação concernente a obrigações resultantes de delito não extingue a ação penal pública. Mas convém observar algumas particularidades: “No caso de uma transação da qual decorre a extinção de um crédito tributário, porém, que se deu antes do recebimento da ação penal por crime contra a ordem tributária praticado no âmbito da correspondente relação obrigacional tributária, opera-se a extinção da punibilidade, tal como acontece quando ocorre o pagamento.”³⁷²

Tomemos como exemplo o art. 9º da lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003, que trata de parcelamento de débitos solicitado à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social, e que determina: é suspensa a pretensão punitiva do Estado durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no regime de parcelamento. E os parágrafos 1º e 2º esclarecem que prescrição criminal não ocorre durante o período de suspensão da pretensão punitiva, e extingue-se a punibilidade dos crimes quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórias.

Portanto, cabe à norma geral e abstrata que estabelecer a transação determinar quais os efeitos penais da norma, ou seja, se o ato administrativo da transação terá o efeito de extinguir ou não a punibilidade e a conseqüente ação penal. Nesse sentido, o professor Hugo de Brito Machado também se manifesta: “Mas o legislador, ao autorizar a transação, pode dizer que ela terá o efeito de extinguir a punibilidade assim estará extinta também a ação penal. Também pode o legislador, para os casos em que da transação não decorra a extinção do crédito tributário, mas uma prorrogação do prazo para o seu pagamento, ou uma outra forma de extinção do crédito tributário que fica a depender de evento futuro e incerto, estabelecer que em face da transação ficará suspensa a ação penal, até que seja extinto o crédito tributário como previsto na transação.”³⁷³

Dessa forma, “não se trata de reparar os prejuízos causados por meio de indenização ou ressarcimento. Pelo contrário, pune-se o infrator como conseqüência de sua conduta ilegal, sem o objetivo de restabelecer o direito violado ou compensar os prejuízos que provoca. A transação reúne a idéia de reparar pelo consenso com a finalidade de reconstituir a ordem

³⁷² MACHADO, Hugo de Brito. Transação e Arbitragem no âmbito tributário. In *Revista Fórum de Direito Tributário* - RFDT. Ano 5, n. 28, jul./ago. 2007. Belo Horizonte: Fórum, p. 60.

³⁷³ *Ibid.*

jurídica alienada e recuperar recursos subtraídos da Fazenda Pública, evitando o processo judicial que, em virtude do descumprimento da norma tributária, é produzido.”³⁷⁴

4.8.7 Do Objeto da Transação Tributária e da Discricionariedade no Processo de Positivação do Direito

Dispõe o art. 141 do CTN que o crédito tributário regularmente constituído somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos nele, fora dos quais não podem ser dispensados, sob pena de responsabilidade funcional na forma da lei, a sua efetivação ou as respectivas garantias.

Entretanto, esclarece o professor Paulo de Barros Carvalho: “Ao referir-se a crédito regularmente constituído, o comando do art. 141 quis aludir ao crédito líquido, já devidamente determinado no seu *quantum*, estando, portanto, em condições de ser reclamado do devedor. Sempre que o legislador do Código menciona constituir o crédito reporta-se ao ato jurídico administrativo do lançamento, em que o agente público, aplicando a lei ao caso concreto, formaliza a obrigação tributária. Desse modo, fica patente que as modificações verificadas no crédito já formalizado (única maneira que nos parece possível cogitar de sua existência) não de ser promovidas, exclusivamente, sob o manto da Lei nº 5.172/66. O funcionário da Administração Tributária está impedido de dispensar a efetivação do crédito ou as respectivas garantias, sob pena de responsabilidade funcional, na forma da lei. Na implicitude dessa mensagem prescritiva, vemos o magno princípio da indisponibilidade dos interesses públicos, um dos fundamentos do direito administrativo.”³⁷⁵

Afirma, portanto, o citado mestre que o processo de positivação do ato jurídico administrativo do lançamento que formaliza a obrigação tributária é vinculado. Entretanto, como anteriormente, reiteramos que, uma vez constituída a obrigação tributária, ela é um bem público que pode ser objeto de transação, conforme determinação legal.

Como podemos destacar, “[...] a Administração Pública, por um lado, exerce quer poderes vinculados, quer poderes discricionários e, por outro, pratica actos administrativos

³⁷⁴ ROSEMBUJ, Túlio. *La Transaccion Tributaria*. Barcelona: Atelier, 2000, p. 49. Tradução da autora. No original: “No se trata de reparar el daño causado mediante indemnización o resarcimiento. Al contrario, se castiga al infractor como consecuencia de su conducta ilegal, sin el propósito de restablecer el derecho vulnerado o resarcir el daño que provoca. La transacción recoge la idea de la reparación mediante el consenso con la finalidad de restablecer el orden jurídico perturbado y recuperar recursos sustraídos a la Hacienda Pública; evitando la judicialización que, en su defecto, se produce.”

³⁷⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 399.

normalmente caracterizados por uma banda vinculada e por uma margem discricionária, poder-se-á defender que a área de indisponibilidade ou de disponibilidade daqueles poderes ou daqueles actos, do ponto de vista da Administração Pública, coincidirá, respectivamente, com aquilo que for vinculado ou com aquilo que tiver natureza discricionária. Neste sentido, escreve Sérvulo Correia que ‘o carácter disponível ou indisponível do poder da Administração resulta da natureza vinculada ou discricionária do poder de definição do conteúdo da situação jurídica administrativa’.³⁷⁶

Portanto, a lei que instituir a transação estabelecerá o carácter mais ou menos vinculado e a discricionariedade a que estará sujeito o processo administrativo da transação.

Dessa forma, a transação da obrigação no direito tributário ocorreria em um processo administrativo, devidamente fundamentado, em que se analisariam as questões de fato ou de direito sobrevindas no produto e no processo de positivação do direito.

Em relação a esse aspecto, ensina o professor Paulo de Barros Carvalho que a questão de fato seria uma questão de ordem intranormativa, enquanto a questão de direito seria de ordem internormativa.

A “questão de fato” é um problema no interior da norma, mais especificamente no relato de um acontecimento do mundo real (evento): ocorre ou por falta de dados ou por falha na construção lingüística. É um vício nas provas, no enunciado lingüístico que relata um evento passado, constituído de acordo com as regras jurídicas.

Por outro lado, a “questão de direito” seria um vício de “subsunção”, ou seja, um dilema entre a norma individual e concreta ou seu veículo introdutor e a norma geral e abstrata.

Como exemplo disso, cite-se o caso de um lançamento tributário ou de um AII, normas individuais e concretas que buscaram seu fundamento de validade na norma N, quando, na verdade, deveria subsumir-se a norma N’; trata-se, portanto, de um vício no enquadramento legal.

A questão de direito é uma incompatibilidade que envolve duas ou mais normas, sendo uma a regra individual e concreta ou seu veículo introdutor, e outra, necessariamente, a regra geral e abstrata. A questão de fato, por sua vez, é um problema interno na formação do relato dos eventos: há um desajuste de linguagem que se verifica no interior de uma única norma individual e concreta ou veículo introdutor.

³⁷⁶ ESQUIVÉL, José Luís. *Os Contratos Administrativos e a Arbitragem*. Coimbra: Almedina, 2004, p. 215.

Conforme adverte o mestre Paulo de Barros Carvalho, “os enunciados das normas gerais e abstratas, por isso que lidam com uma acentuada carga de indeterminação (vaguidade), necessitam dos enunciados denotativos das normas individuais para atingirem a concretude da experiência social.”³⁷⁷

Observe-se, aliás, que a competência para realizar as transações é restrita, regra que deve ser observada pela norma geral e abstrata que estabelecer a possibilidade de transação tributária.

A transação poderia ocorrer em três hipóteses:

- 1) dúvida na interpretação da lei;
- 2) incerteza na aplicação de penalidades;
- 3) insegurança quanto ao êxito judicial da controvérsia.

É justamente por essas razões que o ato administrativo da transação deve ser fundamentado. Convém sublinhar que os tributos são obrigações que nascem das leis.

Não se trata, portanto, de transacionar sobre a norma geral e abstrata instituidora do tributo, mas de discutir a obrigação tributária para que se possa chegar a um acordo.

É necessário que a lei da transação pormenorize tudo o que está suposto, a fim de circunscrever a extensão em que o referido instituto será pertinente. O mecanismo da transação precisa ser regulado de forma transparente, estruturado em conformidade com os princípios constitucionais e pautado em limites objetivos, dentro dos quais a Administração e os administrados possam celebrar acordos sobre aspectos concretos. Note-se que o acordo proclama a solução, singular para cada contribuinte, porque, mesmo em casos similares, as concessões recíprocas não são iguais.

A transação configura o reconhecimento particular e específico do interesse público inerente da Administração Tributária na defesa de sua gestão. O poder de dispor da obrigação tributária supõe a necessária contrapartida para dirimir conflitos e assegurar a reconciliação, observando-se que nada disso é estranho aos objetivos de funcionamento da Administração.

Ressalte-se, contudo, que a singularidade do acordo, isto é, o fato de ser aplicável a casos únicos ou concretos, não significa privilégio ou arbitrariedade; ao contrário, pressupõe embasamento, motivação e imparcialidade. A igualdade na aplicação da lei se deduzirá da correta ou incorreta aplicação da lei em termos de atitudes arbitrárias.

O professor Ferreiro Lapatza defende a transação com as seguintes ressalvas: “1. A transação não é cabível quando se trata de fatos descobertos ou verificados pela Fiscalização.

³⁷⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Fundamentos jurídicos da incidência*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 92.

Os termos de uma possível transação sobre os fatos para eliminar uma situação de incerteza, no que diz respeito a estes, exigem que tal situação seja submetida à arbitragem, se ambas as partes constatam a impossibilidade de resolvê-la por outros meios. 2. A Fiscalização não deve ter poderes de sanção. Estes devem ser atribuídos a órgãos independentes da Fiscalização por meio de um procedimento separado; as sanções não devem ser executadas até que sejam certas e, certamente, devem estar sempre sujeitas à revisão judicial.”³⁷⁸

Fazemos aqui uma grave advertência sobre a norma geral e abstrata que instituir a transação; valem, para isso, as palavras da professora Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas: “A recepção legal da transação no ordenamento exige a eliminação de qualquer margem de discricionariedade da Administração, devendo a lei pormenorizar os supostos, o alcance e extensão em que ela será pertinente. Não é demais lembrar que se assim não for, diante da debilidade crescente do setor público em muitos países em processo de desenvolvimento, diante da pressão de certas corporações econômicas nacionais e multinacionais, poderia o Fisco vir a admitir transações não desejadas para a sociedade. Há que se regular o instituto da transação, dando-lhe transparência, estruturando-a de maneira a não colidir com os princípios da legalidade, igualdade e com o caráter de indisponibilidade do crédito tributário e a estabelecer limites objetivos, dentro dos quais a Administração e os administrados possam celebrar acordos sobre aspectos concretos de fato, de difícil identificação ou prova, que componham pressupostos para a constituição do crédito tributário. É um instituto que deve estar rodeado de requisitos que impeçam a discricionariedade da Administração.”³⁷⁹

São as palavras do professor Hugo de Brito Machado que nos fazem encerrar este capítulo: “Tudo nos leva a crer que a oficialização de um procedimento para a celebração da transação no âmbito do lançamento tributário terá mais vantagens do que inconvenientes, e por isto somos favoráveis a tal providência.”³⁸⁰

³⁷⁸ LAPATZA, J.J. Ferreiro. Arbitraje Sobre Relaciones Tributárias. In *Convención Y Arbitraje en el Derecho Tributario*. Madrid: Marcial Pons, 1996, p. 265. Tradução da autora. No original: “1° No cabe transacción sobre los hechos descubiertos o comprobados por la Inspección. Los términos de una posible transacción sobre hechos para eliminar una situación de incertidumbre respecto a los mismos ha de ser sometida, si ambas partes constatan la imposibilidad de despejar por otros medios tal situación de incertidumbre, a un arbitraje.

2.° La Inspección no debe tener facultades sancionadoras. Las facultades sancionadoras deben ser atribuidas a órganos independientes de la Inspección a través de un procedimiento separado; las sanciones no deben ser ejecutivas hasta que sean firmes y, claro está, deben quedar siempre sujetas a la revisión judicial.”

³⁷⁹ RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. Mecanismos alternativos na solução de conflitos em matéria tributária. In *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, ano 11, n. 49, março/abril. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 53.

³⁸⁰ MACHADO, Hugo de Brito. Transação e Arbitragem no âmbito tributário. In *Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT*. Ano 5, n. 28, jul./ago. 2007. Belo Horizonte: Fórum, p. 66.

CAPÍTULO V - DA ARBITRAGEM

5.1 Do Conceito e da Natureza Jurídica

A Lei nº 9.307, de 23-9-96, introduziu no ordenamento brasileiro o juízo arbitral. Entretanto, é importante salientar que a matéria sempre se fez presente na legislação do país. O Decreto nº 737, de 25 de novembro de 1850, que regulou o processo comercial, já dispunha sobre o juízo arbitral: “Art. 411. O Juízo arbitral ou é voluntário ou necessário:

§ 1º É voluntário quando é instituído por compromisso das partes;

§ 2º É necessário nos casos dos Artigos 245, 294, 348, 739, 783 e 846 do Código comercial, e em todos os mais, em que esta forma de Juízo é pelo mesmo Código determinada.”³⁸¹

Augusto Teixeira de Freitas assim se manifestava em relação ao decreto nº 2318, de 22 de dezembro de 1858, *Providência sobre a Confecção e Organização do Codigo Civil do Império*:

“Art. 394. Nos compromissos arbitraes as partes podem estipular que a sentença dos arbitros seja executada sem recurso algum (86).

(86) Inseri este Art., porque o contrario determinava a Ord. L. 3º,T. 16 princ.,o que cessou pelo Art. 160 da Const. do Imperio. O Art. 469 do Regul. Com. n. 737 de 25 de novembro de 1850 declarou o caso, já subentendido, de excedêrem os arbitros no julgamento os podêres do compromisso. Liga-se esta disposição ás dos Arts. 429, e 437, quando o compromisso é nullo, ou fica extincto.

Lei n. 1350 de 14 de setembro de 1866 - Deroga. (Art. 1º) o Juizo arbitral necessario do Art. 20 Tit. Um do Cod. do Com.;

O Juizo Arbitral (Art. 1º § 1º) será sempre voluntario mediante o compromisso das partes:

Podem as partes (Art. 1º§ 2º) autorisar seus arbitros para julgarem por equidade, sem dependencia das regras, e formas do Direito. [...].”³⁸² (grifo nosso)

Observe-se, portanto, que, desde 1866, não existe no Brasil a arbitragem obrigatória, mas a possibilidade de escolha do meio para a solução de controvérsias.

³⁸¹ FARIA, Antonio Bento de. *Codigo Commercial Brasileiro Anotado*. Rio de Janeiro: Jacintho Ribeiro dos Santos editor, 1912, p. 861.

³⁸² TEIXEIRA DE FREITAS, Augusto. *Consolidação das Leis Civis*. 3. ed. Rio de Janeiro: 1875, p. 275-276.

O Código Civil de 1916 disciplinava o instituto no Título II, dentre os “efeitos das obrigações” (arts. 1.037 a 1.048). O Código de Processo Civil dispôs sobre o mecanismo nos arts. 1.072 a 1.102, entre os procedimentos especiais de jurisdição contenciosa. A Lei nº 9.307/96, entretanto, retirou do ordenamento, expressamente, esses dispositivos no art. 44.

O professor Carlos Alberto Carmona conceitua *arbitragem* como “meio alternativo de solução de controvérsias através da intervenção de uma ou mais pessoas que recebem seus poderes de uma convenção privada, decidindo com base nela, sem intervenção estatal, sendo a decisão destinada a assumir a mesma eficácia da sentença judicial — é colocada à disposição de quem quer que seja, para solução de conflitos relativos a direitos patrimoniais acerca dos quais os litigantes possam dispor.”³⁸³

Para os professores argentinos Susana Camila Navarrine e Ruben O. Asorey, a arbitragem “é uma função de tipo jurisdicional, a cargo de juízes que as partes escolhem de modo privado e a cuja decisão se submetem, aceitando-a como obrigatória e à qual a lei confere a autoridade de coisa julgada e executoriedade própria das decisões dos órgãos jurisdicionais. A arbitragem não é nada mais nem nada menos que pura técnica. Não se deve, conseqüentemente, constituir uma filosofia e em alguns casos até uma certa poesia em seu entorno. É uma simples técnica e, como tal, deve ser divulgada e conhecida para a sua melhor utilização.”³⁸⁴

José Luís Esquivél, por sua vez, afirma que a arbitragem “[...] pode ser entendida como um meio de resolução de litígios fora dos quadros dos tribunais que integram a justiça oficial ou dos tribunais do Estado, também designada por jurisdição pública. Na arbitragem, as partes em litígio, em vez de se dirigirem a estes últimos tribunais, submetem o litígio à apreciação de terceiros (os árbitros), os quais, por força da lei, actuam como um verdadeiro tribunal, tendo as respectivas decisões a natureza de sentença, com força de caso julgado.”³⁸⁵

Para a professora Paula Vicente-Arche Coloma, “em uma primeira aproximação, poderíamos convir que a arbitragem é uma técnica por meio da qual duas partes, que se enfrentam numa mesma questão presente ou futura, decidem, de comum acordo, submeter a

³⁸³ CARMONA, Carlos Alberto. *Arbitragem e Processo*: um comentário à Lei n.9.307/96. São Paulo: Atlas, 2006, p. 51.

³⁸⁴ NAVARRINE, Susana Camila; ASOREY, Ruben O. *Arbitraje - Jurisdiccion Arbitral em Controversias com el Estado, processo arbitral em cuestiones tributarias*. Buenos Aires: La Ley, 1992, p. 12. Tradução da autora. No original: “*Es una función de tipo jurisdiccional, a cargo de jueces, que las partes eligen en forma privada y a cuya decisión se someten y aceptan como obligatoria y la ley le confiere la autoridad de cosa juzgada y ejecutoriedad propia de las decisiones de los órganos jurisdiccionales. El arbitraje no es nada más ni nada menos que pura técnica. No vale, en consecuencia constituir una filosofía y en algunos una verdadera poesía en su torno. Es una simple técnica y en cuanto tal, hay que divulgarla y conocerla para su mejor utilización.*”

³⁸⁵ ESQUIVÉL, José Luís. *Os Contratos Administrativos e a Arbitragem*. Coimbra: Almedina, 2004, p. 75-76.

resolução do conflito a um terceiro — chamado árbitro —, comprometendo-se ambas a acatar a decisão emitida por este último.”³⁸⁶

O mestre argentino Agustín Gordillo adverte: “A palavra ‘arbitragem’ é multívoca, pode significar as partes, o lugar de sua celebração, as leis que governam a sua promulgação, as leis e o órgão jurisdicional aplicável para a sua execução.”³⁸⁷

De Plácido e Silva esclarece em seu *Vocabulário Jurídico*: “Arbitragem. Derivado do latim *arbiter* (juiz, louvado, jurado), [...], é, na linguagem jurídica, especialmente empregado para significar o processo que se utiliza, a fim de se dar solução a litígio ou divergência, havida entre duas ou mais pessoas.”³⁸⁸

O termo *arbitragem* pode sugerir vários significados, como aponta a professora Maria Helena Diniz; no Direito Internacional Público, refere a “decisão pela qual uma terceira potência intervém, pondo fim a um litígio entre dois Estados soberanos. Tal decisão terá caráter obrigatório, tendo os mesmos efeitos de uma decisão judicial. É o meio empregado com o escopo de evitar a guerra, procurando uma solução pacífica para as controvérsias entre as nações.”³⁸⁹

Enquanto, no Direito Processual Civil, *arbitragem* significa “jurisdição ou poder conferido a certas pessoas determinadas por lei ou indicadas pelas partes para solucionarem a controvérsia judicial ou extrajudicial relativa a direito patrimonial disponível, suscitada entre elas. É o julgamento feito por árbitros, ou seja, o processo que decide um litígio entre duas partes, que escolhem, para tanto, árbitros. Manifesta-se por meio de um procedimento realizado pela formação de um juízo arbitral, culminando com uma sentença, a que se dá o nome de laudo arbitral, que deverá ser homologada pelo juiz togado.”³⁹⁰

A arbitragem pode ter como base:

a) cláusula compromissória, “[...] que é a convenção em que as partes, num contrato ou em documento apartado a ele referente, comprometem-se a submeter o eventual litígio relativo

³⁸⁶ COLOMA, Paula Vicente-Arche. *El Arbitraje en el Ordenamiento Tributario Español: Una Propuesta*. Madrid: Marcial Pons, 2005, p. 29. Tradução da autora. No original: “En una primera aproximación, podríamos convenir que el arbitraje constituye una técnica, a través de la cual, dos partes, que se encuentran enfrentadas sobre una misma cuestión presente o futura, deciden, de mutuo acuerdo, someter su resolución a un tercero - denominado árbitro-, obligándose ambas a acatar la decisión emitida por este último.”

³⁸⁷ GORDILLO, Agustín. *Tratado de Derecho Administrativo*. 4. ed. Buenos Aires: Fundación de Derecho Administrativo, 2000, p. XVII-3. v. 2. Tradução da autora. No original: “La palabra ‘arbitraje’ es multívoca, tanto por las partes que concurren a ella, cuanto el lugar de celebración. Las leyes que rigen su dictado, las leyes y jurisdicción aplicable para su ejecución. Para más, cabe también distinguir según si el árbitro es una persona física o un tribunal colegiado.”

³⁸⁸ SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico*. (Atualizadores: Nagib Slaibi Filho e Gláucia Carvalho). Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 129.

³⁸⁹ DINIZ, Maria Helena. *Dicionário Jurídico*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 294. v.1.

³⁹⁰ Ibid.

àquele contrato à arbitragem. Se apesar de firmada, houver resistência por uma das partes quanto à instituição da arbitragem, o interessado pode requerer a sua citação para comparecer em juízo para lavrar o compromisso na audiência designada para esse fim.”³⁹¹

b) compromisso, “[...] que é um contrato em que as partes se obrigam a remeter o litígio surgido entre elas ao julgamento de árbitros, contendo a nomeação deles, a indicação do litígio e os limites da *res judicata* arbitral.”³⁹²

Ainda segundo Maria Helena Diniz, há uma acepção de arbitragem no âmbito do Direito Processual Trabalhista; trata-se, no caso, da “forma heterônoma do conflito coletivo de trabalho, pois a solução do litígio será dada por terceiro (árbitro), pronunciando decisão vinculativa (*Ruprecht*).”³⁹³

Note-se que esta última noção de arbitragem é válida tanto no campo do Direito Privado como no domínio do Direito Público, especialmente no do Direito Administrativo e Tributário.

Quanto à natureza jurídica da arbitragem, esta vem sendo analisada, sobretudo, por quatro correntes: contratualista, jurisdicional, híbrida e parajurisdicional.

Para a corrente "contratualista", cujo precursor é Chiovenda, a arbitragem é um instituto de natureza contratual, consubstanciando um negócio jurídico e uma manifestação da autonomia privada das partes no que diz respeito às suas relações jurídicas disponíveis.

Para a corrente "jurisdicional", a arbitragem tem natureza judicial, porque os árbitros se equiparam aos juízes. O fato implica que as decisões destes valham como verdadeiras sentenças, passíveis de recurso jurisdicional, desde que não transitadas em julgado e suscetíveis de constituírem título executivo.

Nesse sentido, observem-se as palavras de J. E. Carreira Alvim, ao referir a opinião do jurisconsulto italiano Mortara: “Na Itália, o clássico Mortara via na arbitragem a natureza jurisdicional, ao sustentar que os árbitros são investidos de jurisdição, pelo que a lei lhes concede o cumprimento de ato de soberania; se este poder não lhes é atribuído em toda a sua plenitude, nem por isso se altera a sua natureza. Em outras palavras, quando os árbitros examinam e decidem um litígio, a sua atividade, nos limites que lhes são atribuídos, é em tudo e por tudo da mesma natureza daquela atribuída aos magistrados oficiais. O seu dever é o de

³⁹¹ DINIZ, Maria Helena. *Dicionário jurídico*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 294, v.1.

³⁹² *Ibid.*

³⁹³ *Ibid.*

pronunciar-se de acordo com a justiça, abstraindo-se de qualquer consideração pessoal relativa às partes litigantes.”³⁹⁴

Para os defensores da corrente “híbrida”, a arbitragem possui, ao mesmo tempo, natureza “contratualista” e “judicialista”. Por um lado, o instituto fundamenta-se num contrato (a convenção de arbitragem); por outro, observe-se que o juízo arbitral funciona como um verdadeiro tribunal, configurando, nesta medida, uma alternativa aos tribunais da jurisdição pública para a resolução de litígios entre as partes.

Esta é a posição adotada pelo catedrático italiano Francesco Carnelluti: “[...] a arbitragem representa a transição da solução contratual para a judicial do litígio. Com maior exatidão: a transição está representada realmente pela espécie **híbrida** de processo arbitral constituída pela arbitragem em forma de composição amigável.”³⁹⁵ (grifo nosso)

Prossegue ainda o mestre: “Sem embargo, a arbitragem já nos situa, em minha opinião, sobre o terreno processual e, por isso, considero que, diferentemente da transação e do próprio processo estrangeiro, **não deve ser incluída entre os equivalentes processuais**. A razão consiste em que, diferentemente do processo estrangeiro, o processo arbitral se encontra regulamentado por nosso ordenamento jurídico não apenas quanto à verificação dos requisitos da sentença arbitral e de seus pressupostos, como também, e, antes de tudo, pelo que concerne à ingerência do Estado no desenvolvimento do próprio processo.”³⁹⁶

Candido Rangel Dinamarco defende, por sua vez, “[...] uma natureza parajurisdicional das funções do árbitro, a partir da idéia de que, embora ele não as exerça com o escopo jurídico de atuar a vontade da lei, na convergência em torno do escopo social pacificador reside algo muito forte a aproximar a arbitragem da jurisdição estatal.”³⁹⁷

E continua o professor: “Essa expressiva aproximação entre o processo arbitral e o estatal é suficiente para abrigá-lo sob o manto do direito processual constitucional, o que importa considerar seus institutos à luz dos superiores princípios e garantias endereçados pela Constituição da República aos institutos processuais. Isso implica também, conseqüentemente, incluir o processo arbitral no círculo da teoria geral do processo, entendida esta muito amplamente como legítima condensação metodológica dos princípios e normas regentes do exercício do poder.”³⁹⁸

³⁹⁴ ALVIM, J. E. Carreira. *Comentários à lei de arbitragem*. Curitiba: Juruá, 2007, p. 41.

³⁹⁵ CARNELUTTI, Francesco. *Sistema de direito processual civil*. Tradução de Hiltomar Martins Oliveira. São Paulo: Lemos e Cruz, 2004, p. 281.

³⁹⁶ Ibid.

³⁹⁷ DINAMARCO, Cândido Rangel. *Nova Era do Processo Civil*. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 38-39.

³⁹⁸ Ibid., p. 38.

Do nosso ponto de vista, julgamos que a teoria híbrida é a que melhor integra as vertentes contratuais (art. 1º da lei da arbitragem³⁹⁹) e jurisdicionais (art. 31 da referida lei⁴⁰⁰).

5.2 Do Objeto

Neste momento, convém retomar sucintamente um aspecto já abordado no capítulo referente à obrigação tributária, a fim de nos situarmos melhor diante do objeto da arbitragem.

Dispõe o art. 1º da Lei nº 9.307, de 23 de setembro de 1996: “As pessoas capazes de contratar poderão valer-se da arbitragem para dirimir litígios relativos a direitos patrimoniais disponíveis.”

Rememorado tal dispositivo, o que nos cabe agora é uma tarefa de ordem lingüística: estabelecer o conteúdo semântico de “direitos patrimoniais disponíveis” que possam ser objeto da arbitragem. Note-se que não se trata de uma tarefa simples, ainda que à primeira vista assim possa parecer. Aliás, afirma o professor José Cretella Neto que, em relação “à dificuldade terminológica apontada acerca da expressão ‘direitos disponíveis’ [...], as legislações estrangeiras preferem delimitar a atuação do juízo arbitral fazendo referência às controvérsias acerca de direitos que possam ser objeto de transação.”⁴⁰¹

Vamos buscar nos dicionários o conteúdo do conceito de *patrimônio*; segundo De Plácido e Silva, “no sentido jurídico, seja civil ou comercial ou mesmo no sentido do Direito Público entende-se como o conjunto de bens, de direitos e obrigações, aplicáveis economicamente, isto é, em dinheiro, pertencente a uma pessoa, natural ou jurídica, e constituindo uma universalidade.”⁴⁰²

Portanto, é pertinente considerar direitos patrimoniais como “[...] aqueles referentes a esse conjunto de bens, em relações jurídicas que se estabelecem entre pessoas, que os têm por objeto.”⁴⁰³

³⁹⁹ Lei nº 9.307, de 23 de setembro de 1996: “Art. 1º - As pessoas capazes de **contratar** poderão valer-se da arbitragem para dirimir litígios relativos a direitos patrimoniais disponíveis.” (grifo nosso)

⁴⁰⁰ Lei nº 9.307, de 23 de setembro de 1996: “Art. 31 - A sentença arbitral produz, entre as partes e seus sucessores, **os mesmos efeitos da sentença proferida pelos órgãos do Poder Judiciário** e, sendo condenatória, constitui título executivo.” (grifo nosso)

⁴⁰¹ CRETELLA NETO, José. *Comentários à lei de arbitragem brasileira*. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 38.

⁴⁰² SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico*. (Atualizadores: Nagib Slaibi Filho e Gláucia Carvalho). Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 1040.

⁴⁰³ CRETELLA NETO, José. *Comentários à lei de arbitragem brasileira*. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 38-39.

É importante frisar que os direitos patrimoniais podem ser disponíveis ou indisponíveis.

Podemos conceituar como direitos patrimoniais disponíveis “[...] aqueles referentes à tutela dos interesses de âmbito meramente individual; direitos patrimoniais indisponíveis são os que têm impacto sobre interesses gerais.”⁴⁰⁴

A menção a "direitos disponíveis" pelo art. 331 do Código de Processo Civil,⁴⁰⁵ segundo J. E. Carreira Alvim, “[...] deve ser entendida em termos, de forma a compreender aqueles aos quais a lei reconhece ao seu titular, ou alguém por ele, o poder de disposição, seja no campo do direito de família, patrimonial, obrigacional ou qualquer outro, o que se extrai da conjugação desse preceito com disposto no art. 447, que admite igualmente, a conciliação, nos casos e para os fins em que a lei admite a transação. Aliás, o art. 447 alude, no seu caput, a ‘direitos patrimoniais de caráter privado, que abrangem direitos pessoais e direitos reais, estando aquela expressão em oposição a direitos intransigíveis, em relação aos quais não tem lugar a conciliação, como não tem também a transação’ (Código Civil, art. 1.035) [atual art. 841].”⁴⁰⁶

E então completa J. E. Carreira Alvim: “Como o art. 331 fala em direitos **disponíveis** para justificar a audiência prévia de conciliação — o que é verdadeiro apenas em parte —, entendeu a lei que, sendo tais direitos **indisponíveis**, não haveria necessidade dessa audiência, sem dar-se conta de que a conciliação nada tem a ver com a disponibilidade ou indisponibilidade do direito, senão com a **transigibilidade** ou **intransigibilidade** dele. Assim é que, embora **indisponíveis** os direitos relativos a alimentos, guarda e educação dos filhos etc., nada impede a transação sobre eles; da mesma forma, os direitos provenientes de acidente do trabalho são indisponíveis, dado o seu caráter alimentar (STF, RT 548/220), o que não tem constituído obstáculo à transação das partes (JTA 112/372).”⁴⁰⁷

Nesse sentido o conceito jurídico de direito disponível seria a sua **transigibilidade**. “Essa é uma característica de praticamente todas as legislações sobre arbitragem (alemã,

⁴⁰⁴ GROPALLI, Alessandro. *Introdução ao Estudo do Direito*. Coimbra: Almedina, 1968, p. 168-170, apud CRETELLA NETO, José. *Comentários à lei de arbitragem brasileira*. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 39.

⁴⁰⁵ Art. 331 da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973: “Se não ocorrer qualquer das hipóteses previstas nas seções precedentes, e versar a causa sobre direitos que admitam transação, o juiz designará audiência preliminar, a realizar-se no prazo de 30 (trinta) dias, para a qual serão as partes intimadas a comparecer, podendo fazer-se representar por procurador ou preposto, com poderes para transigir.” (Redação dada pela Lei nº 10.444, de 7.5.2002)

⁴⁰⁶ CARREIRA ALVIM, J. E. *Código de Processo Civil Reformado*. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1995, p. 137-138, apud ALVIM, J. E. Carreira. *Comentários à lei de arbitragem*. Curitiba: Juruá, 2007, p. 48.

⁴⁰⁷ *Ibid.*, p. 141.

italiana, francesa, espanhola, argentina etc.), que, sem discrepância, limitam a arbitragem à categoria das questões sobre as quais a lei permita a **transação**.⁴⁰⁸

O Decreto nº 3.900, de 26 de junho de 1867, que regulava o *Juizo Arbitral do Comercio*, já dispunha em seu art. 4º esse conceito: “Podem fazer compromisso todos os que podem transigir.”

Para Susana Camila Navarrine e Ruben O. Asorey, “Os Tribunais Arbitrais podem atuar em qualquer controvérsia ligada ao direito privado ou direito público, desde que a ‘matéria arbitrável’ não sofra proibições do Código Civil ou Processual. No direito privado não são arbitráveis as questões de família e o estado das pessoas. No direito público não serão submetidas à arbitragem as questões que não podem ser objeto de Convenção ou de transação.”⁴⁰⁹

5.3 Da Capacidade

Dispõe o art. 1º da Lei nº 9.307, de 23 de setembro de 1996, sobre “As pessoas capazes de contratar [...]”. O termo “pessoa” pode ser empregado tanto para designar *pessoa natural* como para designar *pessoa jurídica*, que tem um complexo de direitos e deveres, cuja unidade é revelada no conceito de pessoa. Assim, “pessoa” é uma unidade personificada das normas jurídicas que lhe impõem deveres e lhe conferem direitos. Ou seja, “pessoa” é uma construção da Ciência do Direito.

Como afirma Kelsen, “[...] a pessoa física não é o indivíduo que tem direitos e deveres, mas uma unidade de deveres e direitos que tem por conteúdo a conduta de um indivíduo. Esta unidade é também expressa no conceito de sujeito jurídico que a teoria tradicional identifica com o de pessoa jurídica (pessoa em sentido jurídico — *Rechtsperson*).”⁴¹⁰

⁴⁰⁸ CARREIRA ALVIM, J. E. *Código de Processo Civil Reformado*. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1995, p. 137-138, apud ALVIM, J. E. Carreira. *Comentários à lei de arbitragem*. Curitiba: Juruá, 2007, p. 47.

⁴⁰⁹ NAVARRINE, Susana Camila; ASOREY, Ruben O. *Arbitraje - Jurisdiccion Arbitral em Controversias com el Estado, processo arbitral em cuestiones tributarias*. Buenos Aires: La Ley, 1992, p. 81. Tradução da autora. No original: “Los Tribunales Arbitrales pueden actuar en cualquier controversia vinculada con el derecho privado o derecho público siempre que la “materia arbitrable” no exceda alguna de las prohibiciones del Código Civil o Procesal. En el derecho privado no son arbitrables las cuestiones de familia y el estado de las personas. En el derecho público no se someterán a arbitraje las cuestiones que no pueden ser objeto de Convención o transacción.”

⁴¹⁰ KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Tradução de João Batista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p.193.

A conduta humana é conteúdo de deveres e direitos; em outras palavras, deveres jurídicos e direitos subjetivos têm por conteúdo a conduta humana e formam uma unidade. Pessoa jurídica (pessoa em sentido jurídico) é a unidade, ou seja, um complexo de deveres jurídicos e direitos subjetivos.

Dispõe o art. 1º do novo Código Civil brasileiro que toda pessoa é capaz de direitos e deveres na ordem civil. Entretanto, o art. 3º do mesmo diploma legal estabelece que a capacidade jurídica da pessoa natural é limitada, pois uma pessoa pode ter o gozo de um direito sem ter o seu exercício (quando, por algum motivo, é absolutamente incapaz de exercer pessoalmente os atos da vida civil), razão pela qual seu representante legal é que o exercerá, em seu nome.

Carlos Alberto Carmona explica que “não podem instaurar processo arbitral aqueles que tenham apenas poderes de administração, bem como os incapazes (ainda que representados ou assistidos). Isto significa que o inventariante do Espólio e o síndico do condomínio não podem, sem permissão, submeter demanda a julgamento arbitral; havendo, porém, autorização (judicial, no caso do inventariante e do síndico da falência, ou da assembléia de condôminos, no que diz respeito ao condomínio), poderá ser celebrada a convenção arbitral. Sem a autorização, será nula a cláusula ou o compromisso arbitral.”⁴¹¹

O professor José Cretella Neto adverte: “A capacidade para contratar coincide, em geral, com a capacidade das pessoas para a prática de todos os atos da vida civil mas, em determinadas circunstâncias, ainda que civilmente capazes, podem algumas pessoas estar impedidas de firmar contratos, como, por exemplo, o comerciante cuja empresa está em processo falimentar, já que, desde o momento da abertura da falência, ou da decretação do sequestro, o empresário devedor perde o direito de administrar seus bens ou deles dispor (Decreto-Lei n. 7.661, de 21.06.1945, art. 40, *caput*). O comerciante que se encontrar nessa situação não poderá contratar acerca dos bens da empresa. Quanto às pessoas físicas, a incapacidade pode ser suprida, conforme estabelece o NCC, na Parte Especial.”⁴¹²

Ora, o Estado é sujeito de direito e pode contratar, como bem assevera Pontes de Miranda: “O compromisso em que figura o Estado nem sempre é de direito público. [...]. Se se submeteu a juízo arbitral o compromisso, se rege pelo Código Civil e pela Lei n. 9.307, de 23 de setembro de 1996, exceto no que concerne a poderes do órgão estatal. Por outro lado, se

⁴¹¹ CARMONA, Carlos Alberto. *Arbitragem e Processo: um comentário à Lei n. 9.307/96*. São Paulo: Atlas, 2006, p. 55.

⁴¹² CRETELLA NETO, José. *Comentários à lei de arbitragem brasileira*. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 29.

a questão é de direito público e a lei especial, se há, é omissa quanto ao procedimento, tem de entender-se que se remeteu à lei processual comum.⁴¹³ (grifo nosso)

Logo, o Estado pode se submeter à arbitragem para decidir os litígios. Observe-se o que nos diz a esse respeito o professor Carmona: “[...] quando o Estado pratica atos de gestão, desveste-se da supremacia que caracteriza sua atividade típica (exercício de autoridade, onde a Administração pratica atos impondo aos administrados seu obrigatório atendimento), igualando-se aos particulares: os atos, portanto, tornam-se vinculantes, geram direitos subjetivos e permanecem imodificáveis pela Administração, salvo quando precários por sua própria natureza.”⁴¹⁴

Historicamente o Estado brasileiro já estabeleceu a arbitragem como forma de solução de conflito, como afirma Selma Ferreira Lemes: “A eleição da arbitragem nos contratos administrativos firmados pela Administração e os particulares acompanha as concessões de obras e serviços públicos desde a sua origem nos idos de 1850, ano em que o Código Comercial brasileiro passa a vigorar e que ainda tem vigência parcial. Os primeiros contratos de concessão de serviços e obras públicas foram firmados pelas Províncias e o Governo Geral do Império e empresas, nos moldes do Direito europeu. As concessões outorgadas foram para obras e serviços públicos nos setores portuário, estradas de ferro, serviços urbanos etc. Diversos contratos foram firmados com empresas estrangeiras e companhias criadas com o capital público.”⁴¹⁵

A arbitrabilidade das causas que envolvem o Estado é matéria que, decidida no Supremo Tribunal Federal,⁴¹⁶ já tornou possível à União submeter-se à solução arbitral. A decisão baseou-se em “dois pontos: primeiro, na tradição, eis que a arbitragem sempre teria sido admitida em nosso ordenamento, **mesmo nas causas que envolvem a Fazenda**; depois, na autonomia contratual do Estado, que só poderia ser negada se este agisse como Poder Público (hipótese em que não haveria margem para a disponibilidade do direito).”⁴¹⁷ (grifo nosso)

⁴¹³ MIRANDA, Pontes de. *Tratado de Direito Privado*. Campinas: Bookseller, 2003, p. 363-364. t. XXVI.

⁴¹⁴ CARMONA, Carlos Alberto. *Arbitragem e Processo: um comentário à Lei n. 9.307/96*. São Paulo: Atlas, 2006, p. 62-63.

⁴¹⁵ LEMES, Selma Ferreira. *Arbitragem na Administração Pública - Fundamentos Jurídicos e Eficiência Econômica*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 63.

⁴¹⁶ Caso Lage: AI 52181 / GB – GUANABARA - AGRAVO DE INSTRUMENTO - Relator: Min. BILAC PINTO - Julgamento: 14/11/1973 - Órgão Julgador: TRIBUNAL PLENO.

⁴¹⁷ CARMONA, Carlos Alberto. *Arbitragem e Processo: um comentário à Lei n. 9.307/96*. São Paulo: Atlas, 2006, p. 62.

5.4 Das Modalidades

Dispõe o art. 2º da Lei nº 9.307, de 23 de setembro de 1996, que a arbitragem poderá ser de direito ou de equidade, a critério das partes.

Na arbitragem de direito, “a atividade do árbitro equipara-se à atividade do juiz togado, com a única diferença de ser um julgamento convencional, nos limites do que houverem as partes disposto na convenção arbitral”.⁴¹⁸ Também chamada de arbitragem segundo a lei, nela “os árbitros decidem o litígio conforme o Direito estrito, interpretando e aplicando normas jurídicas, à semelhança do que sucede com os tribunais que integram a justiça oficial.”⁴¹⁹

Na arbitragem por equidade, “o árbitro, abandonando a regra geral e abstrata, consagrada na norma, busca formular e aplicar uma regra particular e própria para aquele determinado caso; regra que ele deverá elaborar de acordo com a própria consciência, observando determinados princípios sociais e morais em tudo análogos àqueles que inseriram o legislador quando elabora a regra abstrata ou norma legal. Este é o sentido de equidade enquanto ‘justiça do caso concreto’.”⁴²⁰ Na arbitragem por equidade, “o tribunal arbitral não está exclusivamente subordinado aos critérios normativos fixados na lei, podendo atender a razões de conveniência, de oportunidade e de justiça concreta.”⁴²¹

No regime de direito privado admite-se que as partes, por meio de acordo, autorizem o juízo arbitral a julgar segundo a equidade, entretanto o mesmo não se dá no campo do direito público.

O regime jurídico de direito público impõe que o juízo arbitral seja sempre conforme a Lei, pois os princípios da Legalidade e da Impessoalidade são obstáculos à recepção da figura da equidade pelo Direito Administrativo.

⁴¹⁸ ALVIM, J. E. Carreira. *Comentários à lei de arbitragem*. Curitiba: Juruá, 2007, p. 50.

⁴¹⁹ ESQUIVÉL, José Luís. *Os Contratos Administrativos e a Arbitragem*. Coimbra: Almedina, 2004, p. 118.

⁴²⁰ MANDRIOLI, Crisanto. *Corso di diritto processuale civile*. Torino: G. Giappichelli Editore, 1993. n. 19, p. 93, v.1. apud ALVIM, J. E. Carreira. *Comentários à lei de arbitragem*. Curitiba: Juruá, 2007, p. 51-52.

⁴²¹ LIMA, Pires de; VARELA, Antunes. *Código Civil Anotado*. 4. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 1987, p. 54-55, v.1. apud ESQUIVÉL, José Luís. *Os Contratos Administrativos e a Arbitragem*. Coimbra: Almedina, 2004, p. 118.

5.5 Das Formas

Existem basicamente duas formas de se organizar o órgão arbitral: ou é formado por um único árbitro ou por um grupo de árbitros. E, nos dois casos, “pode o órgão arbitral ser constituído exclusivamente para resolver determinada controvérsia (arbitragem *ad hoc*) ou pode ser tal órgão pré-constituído (arbitragem institucional).”⁴²²

Convém distinguir, como Agustín Gordillo, os casos em que o árbitro é uma pessoa singular daqueles em que o árbitro é um tribunal associado:

“I - No caso de um terceiro árbitro como pessoa única, física ou jurídica, designada *ad hoc* para um caso, cabe distinguir distintos supostos: a) os árbitros livremente pactuados entre particulares, b) os dispostos imperativamente pelo Estado reservando-se ele o papel de árbitro, c) os mecanismos especiais de resolução de questões pelo mesmo juiz dentro do processo judicial, d) questões de arbitragem internacional em que são partes dois Estados, e) assuntos em que o Estado e um nacional são partes ante um árbitro nacional, f) casos em que o Estado é parte e se recorre à arbitragem internacional porque se trata de um investidor estrangeiro, etc.

II – Um tribunal colegiado, *ad hoc* ou permanente.”⁴²³

5.6 Dos Efeitos

Dispõe o art. 31 da Lei da Arbitragem: “A sentença arbitral produz, entre as partes e seus sucessores, os mesmos efeitos da sentença proferida pelos órgãos do Poder Judiciário e, sendo condenatória, constitui título executivo.”

Portanto, vemos que a “equiparação entre a sentença estatal e a arbitral faz com que a segunda produza os mesmos efeitos da primeira. Por conseqüência, além da extinção da relação jurídica processual e da decisão da causa (declaração, condenação ou constituição), a

⁴²² CARMONA, Carlos Alberto. *Arbitragem e Processo: um comentário à Lei n.9.307/96*. São Paulo: Atlas, 2006, p. 52.

⁴²³ GORDILLO, Agustín. *Tratado de Derecho Administrativo*. 4. ed. Buenos Aires: Fundación de Derecho Administrativo, 2000, p. XVII-3. v. 2 Tradução da autora. No original: “I.- En el caso del árbitro tercero como persona única, física o jurídica, designada *ad hoc* para un caso, cabe distinguir distintos supuestos: a) los arbitrajes libremente pactados entre particulares, b) los dispuestos imperativamente por el Estado reservándose él el rol de árbitro, c) los mecanismos especiales de resolución de cuestiones por el mismo juez dentro del proceso judicial, d) cuestiones de arbitraje internacional en que son partes dos Estados, e) asuntos en que el Estado y un nacional son parte ante un árbitro nacional, f) casos en que el Estado es parte y se recurre al arbitraje internacional porque se trata de un inversor extranjero, etc. II.- Un tribunal colegiado, *ad hoc* o permanente.”

decisão de mérito faz coisa julgada às partes entre as quais é dada (e não beneficiará ou prejudicará terceiros). Sendo condenatória, a sentença arbitral constituirá título executivo, e permitirá a constituição de hipoteca judicial.”⁴²⁴

Mas, como bem observa J. E. Carreira Alvim, “o primeiro efeito da sentença é tornar certa a relação (ou situação) jurídica incerta, com que o juiz cumpre e acaba o ofício jurisdicional (art. 463). Mas, além desse efeito formal da sentença, produz ela também efeitos materiais tão importantes quanto o primeiro. A sentença meramente declaratória cria a certeza sobre a relação (situação) jurídica deduzida em juízo; a sentença constitutiva opera a criação, modificação ou extinção da relação (situação) jurídica entre as partes; a sentença condenatória impõe ao vencido uma prestação, gerando título executivo em favor do vencedor e produz ainda a hipoteca judiciária (art. 466). Esses efeitos resultam tanto da sentença judicial quanto da arbitral, mas tanto esta quanto aquela só podem ser executadas jurisdicionalmente, e aí está a garantia dos princípios do devido processo legal (*due process of law*) e da inafastabilidade do Poder Judiciário.”⁴²⁵

Segundo o professor José Cretella Neto, “a lei estabelece que a sentença arbitral é dotada de dois tipos de efeitos: a) entre as partes e seus sucessores, produz os mesmos efeitos da sentença condenatória judicial; e b) se condenatória, constitui título executivo. Produzir ‘os mesmos efeitos’ significa que, ao ser validada como ente proferida, poderá criar, estabelecer, modificar ou extinguir as relações jurídicas entre as partes, acerca das quais havia litígio, e esses efeitos transmitem-se aos respectivos sucessores.”⁴²⁶

Note-se que, depois de proferida a sentença arbitral, caso não ocorra nenhum incidente processual, esgotam-se os poderes do árbitro, porém, ao “contrário do que hoje ocorre com as sentenças condenatórias de obrigação de fazer, não fazer e de entregar coisa (que não ensejam mais execução em sentido estrito, mas mero cumprimento), a sentença arbitral condenatória, não importa seu conteúdo, será sempre título executivo judicial.”⁴²⁷

Em suma, os efeitos que a sentença arbitral produz são os seguintes: “a) tornar certa a relação (situação) jurídica incerta; b) pôr fim à atividade arbitral; c) constituir título executivo, se condenatória; d) sujeitar o devedor à execução; e e) produzir hipoteca judiciária.”⁴²⁸

⁴²⁴ CARMONA, Carlos Alberto. *Arbitragem e Processo: um comentário à Lei nº 9.307/96*. São Paulo: Atlas, 2006, p. 314.

⁴²⁵ ALVIM, J. E. Carreira. *Comentários à lei de arbitragem*. Curitiba: Juruá, 2007, p. 63.

⁴²⁶ CRETELLA NETO, José. *Comentários à lei de arbitragem brasileira*. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 169.

⁴²⁷ CARMONA, Carlos Alberto. *Arbitragem e Processo: um comentário à Lei nº 9.307/96*. São Paulo: Atlas, 2006, p. 314.

⁴²⁸ ALVIM, J. E. Carreira. *Comentários à lei de arbitragem*. Curitiba: Juruá, 2007, p. 64.

5.7 Da Arbitragem no Direito Administrativo

O debate sobre a arbitrabilidade dos litígios de Direito administrativo “[...] assume, hoje, significado bem diverso daquele com que se colocou no passado. Após dois séculos de progressiva penetração da arbitragem nesta área, o recurso ao instituto em estudo para a resolução de litígios jus-administrativos já não é verdadeiramente controverso.”⁴²⁹

A arbitragem é um instituto que tem sua origem no Direito Privado e sua utilização é vista “[...] como uma alternativa normal aos tribunais comuns sempre que as partes pretendem dirimir uma questão controvertida. Diversamente, no domínio do Direito Administrativo, a possibilidade de as partes resolverem os seus litígios por via arbitral, abrindo mão dos tribunais administrativos para o efeito, tem sido, ao longo da história deste ramo do direito, ora simplesmente negada, ora admitida a título excepcional.”⁴³⁰

A evolução do tema no direito administrativo⁴³¹ é “fruto — legítimo parece afirmá-lo — do cruzamento de duas linhas evolutivas principais: de um lado, no plano estrito do Direito da arbitragem, é conhecido o fenómeno, a que vimos aludindo, de liberalização da arbitragem, com a afirmação de uma regra tendencial de favor *arbitrandum*, que se traduz, antes de mais, na compressão dos campos de inarbitrabilidade, com naturais reflexos no próprio Direito público em geral, e administrativo em particular; de outro lado, no plano do Direito administrativo em si, reconhece-se unanimemente o papel determinante que, naquela evolução, coube à transição de uma Administração Pública liberal, autoritária, elegendo o acto administrativo como a forma principal da sua actuação face aos particulares, vendo os respectivos litígios subtraídos aos tribunais comuns e apreciados por órgãos da própria Administração para uma Administração que se coloca, com maior intensidade, ao lado dos particulares, seja quando actua unilateralmente, chamando os particulares a participar no procedimento administrativo, seja quando recorre e desenvolve novos contratos de Direito Administrativo. É, pois, a conjugação da transversal liberalização da arbitragem com o fenómeno de contratualização da atividade administrativa que explica o estado actual da questão da arbitrabilidade dos litígios jus-administrativos.”⁴³²

O Estado pode ser tanto o árbitro como parte em uma arbitragem. Ensina Agustín Gordillo que “o Estado não tem objeções quando ele é o árbitro, seja para usuários e

⁴²⁹ OLIVEIRA, Ana Perestrelo de. *Arbitragem de litígios com entes públicos*. Coimbra: Almedina, 2007, p. 46.

⁴³⁰ ESQUIVÉL, José Luís. *Os Contratos Administrativos e a Arbitragem*. Coimbra: Almedina, 2004, p. 135.

⁴³¹ *Ibid.*, p. 135-154.

⁴³² OLIVEIRA, Ana Perestrelo de. *Arbitragem de litígios com entes públicos*. Coimbra: Almedina, 2007, p. 46.

consumidores, em matéria tributária, laboral, etc.”⁴³³ E o mestre argentino completa: “Pode também admitir a arbitragem, sendo ele parte e não juiz, em questões de fato ou técnicas, não de direito: hidrocarbonetos, os aspectos técnicos e econômicos em matéria de contratos administrativos, o outros temas conexos.”⁴³⁴

Relembramos que de uma perspectiva histórica do direito positivo brasileiro, “a eleição da arbitragem nos contratos administrativos firmados pela Administração e os particulares acompanha as concessões de obras e serviços públicos desde a sua origem nos idos de 1850, ano em que o Código Comercial brasileiro passa a vigorar e que ainda tem vigência parcial.”⁴³⁵

Ressalte-se que, no presente estudo, o que nos interessa é a possibilidade de resolver obrigações tributárias mediante arbitragem, tendo o Estado como parte e também como juiz, pois entendemos que a arbitragem tributária é possível dentro do âmbito administrativo.

A Lei nº 8987/95, que regula o regime de concessão e permissão de serviços públicos previstos no artigo 175 da CF, estabelece, em seu art. 23, inciso XV, que são cláusulas essenciais do contrato de concessão as relativas ao foro e ao modo amigável de solução das divergências contratuais, aplicando-se a esses contratos administrativos também a Lei nº 8666/93 (art. 2º).

O art. 23-A, incluído pela Lei nº 11.196, de 2005, estipula que o contrato de concessão poderá prever o emprego de mecanismos privados para resolução de disputas decorrentes ou relacionadas ao contrato, inclusive da arbitragem, a ser realizada no Brasil e em língua portuguesa, nos termos da Lei nº 9.307, de 23 de setembro de 1996.

Assim, verificamos que o direito posto possibilita a arbitragem como forma de resolução de questões relacionadas a contratos administrativos, ou seja, permite a arbitragem a ramos do Direito aos quais, em princípio, a aplicação do instituto estaria vedada, como, por exemplo, o Direito Administrativo.

Assim, entendemos ser possível, mesmo que de forma circunscrita à lei, a aplicação da arbitragem a matérias de Direito Administrativo.

⁴³³ GORDILLO, Agustín. *Tratado de Derecho Administrativo*. 4. ed. Buenos Aires: Fundación de Derecho Administrativo, 2000, p. XVII-4. v. 2. Tradução da autora. No original: “*El Estado no tiene objeciones y cuando él es el árbitro, sea esto para usuarios y consumidores, en materia tributaria, laboral, etc.*”

⁴³⁴ *Ibid.*, p. XVII-13. Tradução da autora. No original: “*Puede también admitir al arbitraje, siendo él parte y no juez, en cuestiones de hecho o técnicas, no de derecho: hidrocarburos, los aspectos técnicos y económicos en materia de contratos administrativos, u otros temas conexos.*”

⁴³⁵ LEMES, Selma Ferreira. *Arbitragem na Administração Pública: Fundamentos Jurídicos e Eficiência Econômica*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 63.

Portanto, o princípio da indisponibilidade dos bens públicos, que vigora no sistema jurídico, está sujeito a interpretações restritivas, ou seja, aplica-se a decisões estritamente vinculadas, mas há casos em que se admite discricionariedade.

Neste sentido, aplica-se a arbitragem nos casos em que exista uma qualquer discricionariedade, como bem esclarece Sergio de Andréa Ferreira: “(a) Os litígios de direito público podem ser submetidos à arbitragem, que, quer em sua parte de direito material, quer de direito processual, exige lei que a discipline. (b) A Lei nº 9.307/96 aplica-se, em sua inteireza, ao direito privado, e correspondentes litígios, como ocorria com a legislação anterior, em suas sucessivas fases. (c) Para as questões de direito público, haverá de existir lei própria (especial, neste sentido, não obstante, geral), editável por cada entidade político-federativa, cabendo à União, também em *lex specialis* de direito público, dispor, nos termos dos arts. 22, XXVII, 24, XI, e 30, II da CF, sobre normas gerais nacionais quanto à cláusula compromissória e ao compromisso, enquanto modalidades de contratação; e de procedimento em matéria processual, respeitada a competência federal, privativa, segundo o art. 22, I da Carta Magna.”⁴³⁶

Reafirmamos nosso posicionamento, acompanhando a linha de raciocínio do professor Carmona: “Os administrativistas já especificaram há muito tempo que uma coisa é o interesse público, outra o interesse da Administração ou da Fazenda Pública: o interesse público está na correta aplicação da lei, de tal sorte que, muitas vezes, para atender o interesse público, é preciso julgar contra a Administração. Nesta linha de raciocínio, e supondo que a Administração persiga sempre o escopo de concretização da justiça, é de todo recomendável que, havendo qualquer dissenso em contratos de que participe, controvérsia seja resolvida pela via mais rápida, mais técnica e menos onerosa evitando-se procrastinação indesejável. A arbitragem, portanto, coloca-se como opção válida para a solução de litígios, não se podendo confundir disponibilidade ou indisponibilidade de direitos patrimoniais com disponibilidade e indisponibilidade do interesse público.”⁴³⁷

Analisando a questão do aspecto da discricionariedade do ato administrativo, “sustenta Caupers que ‘não existem, no plano dos princípios, obstáculos à tomada de uma decisão administrativa com uma componente discricionária, mais ou menos ampla, em resultado de um arranjo entre a administração e o interessado — ou de uma arbitragem. A legalidade

⁴³⁶ FERREIRA, Sergio de Andréa. A arbitragem e a disponibilidade de direitos no *ius publicum* interno. In MARTINS, Pedro Batista; GARCEZ, José Maria Rossani (coord.). *Reflexões sobre Arbitragem*. São Paulo: LTR, 2002.

⁴³⁷ CARMONA, Carlos Alberto. *Arbitragem e Processo: um comentário à Lei nº 9.307/96*. São Paulo: Atlas, 2006, p. 65-66.

indispensável dos actos administrativos não é, assim, minimamente ameaçada pela arbitragem'. Admitindo que, no exercício dos seus poderes discricionários ou na margem discricionária da sua actuação, a Administração Pública se encontra também perante uma área de disponibilidade, tudo se resolverá se se admitir que, nesta área, a Administração Pública pode sujeitar os litígios que à mesma digam respeito aos tribunais arbitrais.”⁴³⁸

Portanto, entendemos que já se admite no Direito Administrativo o instituto da Arbitragem, inclusive com a aplicação subsidiária da lei nº 9.307, de 23 de setembro de 1996, ao nosso ordenamento jurídico.

Se, no ramo do Direito mais próximo do Direito Tributário, o Administrativo, a arbitragem já é admitida, é evidente que existe a tendência de tornar cada vez mais extenso o âmbito da aplicação desse instituto.

5.8 Da Arbitragem da Obrigação Tributária

Em uma análise lógica da expressão *arbitragem tributária*, poderíamos determinar que o adjetivo “tributária” exerce a função sintática⁴³⁹ de adjunto adnominal,⁴⁴⁰ ou seja, restringe a extensão do significado do substantivo “arbitragem”, na medida em que descreve os critérios para compor um subconjunto dentro de um conjunto de critérios.

Nesse sentido, Ramón Falcón y Tella, catedrático de Direito Financeiro e Tributário da Universidad Complutense de Madrid, expõe: “chama talvez a atenção o adjetivo ‘tributário’ predicado da arbitragem, porque à primeira vista poderia parecer que a reserva de lei e a indisponibilidade do crédito fiscal excluem este mecanismo de solução de conflitos na sua relação com os tributos. Sem dúvida, assim como indicam Susana Camila Navarrine e Rubén O. Asorey, em consequência do fenômeno de privatização que afeta todo o Direito público, o papel exclusivo da justiça comum, como único competente para dirimir questões nas quais o Estado era parte, deixou de ter exclusividade e importância. Por isso também os

⁴³⁸ ESQUIVÉL, José Luís. *Os Contratos Administrativos e a Arbitragem*. Coimbra: Almedina, 2004, p. 215.

⁴³⁹ Sinaxe é a parte da gramática que estuda a disposição das palavras na frase e suas relações lógicas.

⁴⁴⁰ “Adjunto adnominal é o termo de valor adjetivo que serve para especificar ou delimitar o significado de um substantivo, qualquer que seja a função deste.” (CUNHA, Celso; CINTRA, Luís F. Lindley. *Nova gramática do português contemporâneo*. 2. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1985, p. 145.)

“O adjunto adnominal liga-se a um nome, com ou sem preposição, sem a mediação de verbo.” (SAVIOLI, Francisco Platão. *Gramática em 44 Lições*. 28. ed. São Paulo: Ática, 1997, p. 39.)

tribunais arbitrais serão a única resposta perante essa evolução, e neste contexto aparece a matéria impositiva como a mais rica para ser arbitrável.”⁴⁴¹

Para o professor J.J. Ferreiro Lapatza, “a introdução da técnica da arbitragem como um dos elementos que melhorariam a situação atual do procedimento de gestão e resolução de controvérsias entre Administração e contribuintes neste processo, deve partir [...] dos seguintes princípios: [...] o contribuinte deve ter direito a uma solução arbitral e vinculante pelo menos nas quatro hipóteses seguintes: a) Quando se aplicar uma presunção (como maneira de reduzir o peso da prova). b) Quando se aplicar um conceito jurídico indeterminado como o de valor de mercado (por exemplo, nas hipóteses de preços de transferência). c) Nas hipóteses de avaliação indireta. d) Nas hipóteses de aplicação dos arts. 24 e 25 LGT. Em todas essas hipóteses [...] a arbitragem deve ser vinculante. É evidente, por outro lado, que a arbitragem, como técnica de resolução de conflitos, em nada ataca o princípio da indisponibilidade da relação tributária.”⁴⁴²

A arbitragem tributária pode ser definida como “[...] método voluntário heterocompositivo de resolução de conflitos intersubjetivos propostos em matéria fiscal, no qual um ou vários árbitros resolvem o litígio suscitado, de maneira definitiva, por meio da aplicação do Direito.”⁴⁴³

Outro obstáculo a ponderar é a natureza jurídica da obrigação tributária: obrigação *ex lege*, de caráter público, indisponível e irrenunciável, incompatível, à primeira vista, com a arbitragem. Efetivamente, “na estrutura de relação obrigacional em causa, as partes credora e

⁴⁴¹ FALCÓN Y TELLA, Ramón. Las soluciones arbitrales en el ámbito internacional. In *Convención Y Arbitraje en el Derecho Tributario*. Madrid: Marcial Pons, 1996, p. 257. Tradução da autora. No original: “Quizás llame la atención el adjetivo tributario predicado del arbitraje, pues a primera vista pudiera parecer que la reserva de ley y la indisponibilidad del crédito tributario excluyen este mecanismo de solución de conflictos en relación con los tributos. Sin embargo, como indican Susana CAMILA NAVARRINE Y Rubén O. ASOREY, a consecuencia del fenómeno de privatización que afecta a todo el Derecho público el papel excluyente de la justicia ordinaria, como única competente para dirimir cuestiones en que el Estado era parte, dejó de tener exclusividad y relevancia. Por eso también los tribunales arbitrales serán la única respuesta frente a esa evolución. y en este contexto aparece la materia impositiva como la de mayor riqueza para ser arbitrable.”

⁴⁴² LAPATZA, J.J. Ferreiro. Arbitraje Sobre Relaciones Tributarias. In *Convención Y Arbitraje en el Derecho Tributario*. Madrid: Marcial Pons, 1996, p. 264-265. Tradução da autora. No original: “La introducción de la técnica del arbitraje como una de las piezas que mejorarían la situación del actual procedimiento de gestión y de resolución de controversias entre Administración y contribuyentes dentro de este proceso, debe partir, [...], de los siguientes principios: [...] El contribuyente ha de tener derecho a una solución arbitral y vinculante al menos en los cuatro supuestos siguientes: [...] a) Cuando se aplique una presunción (como modo de reducir el peso de la carga de la prueba). b) Cuando se aplique un concepto jurídico indeterminado tal como el de valor de mercado (por ej. en los supuestos de precios de transferencia). c) En los supuestos de estimación indirecta. d) En los supuestos de aplicación de los arts. 24 y 25 LGT. En todos estos supuestos, [...], el arbitraje debe ser vinculante. Resulta obvio, por lo demás, que el arbitraje en cuanto técnica de resolución de conflictos en nada ataca al principio de indisponibilidad de la relación tributaria.”

⁴⁴³ COLOMA, Paula Vicente-Arche. *El Arbitraje en el Ordenamiento Tributario Español: Una Propuesta*. Madrid: Marcial Pons, 2005, p. 99. Tradução da autora. No original: “[...] método voluntario heterocompositivo de resolución de conflictos intersubjetivos planteados en materia tributaria, en el que uno o varios árbitros resuelven el litigio planteado, de manera definitiva, mediante la aplicación del Derecho.”

devedora estão vinculadas ao mandato da mesma, pelo que o credor — a Administração — não poderá deixar de exigir a prestação que deriva da lei e nela se contém, e o devedor — o particular — não pode deixar de cumprir a sua prestação tal e qual da mesma lei deriva. Por outras palavras, por força do princípio da indisponibilidade dos créditos tributários, a Administração Fiscal está obrigada a cobrar os impostos legalmente devidos não podendo renunciar aos mesmos (por razões de equidade ou simplificação) senão em virtude de uma lei.”⁴⁴⁴

A professora Ana Perestrelo de Oliveira também destaca que, “[...] sendo a obrigação tributária indisponível, deparamo-nos, efectivamente, com sério obstáculo à introdução da arbitragem no Direito Fiscal. Vicente-Arche Coloma afasta, contudo, o argumento, recorrendo a ideia paralela àquela que, no âmbito do Direito administrativo, é utilizada, entre nós, por Sérvulo Correia, no prolongamento do pensamento de Raúl Ventura: a indisponibilidade do crédito tributário não constituiria um limite à arbitragem no Direito fiscal pois que, **ao submeter a questão a árbitros, as partes não exercem quaisquer (inexistentes) poderes de disposição da relação controvertida.** Apenas sucede que, perante a existência de um conflito, os intervenientes na dita relação (...) decidem submeter a **controvérsia à autoridade de um árbitro.** [...] Assim sendo, não pode deixar de reconhecer-se a relevância do argumento da indisponibilidade da obrigação tributária. Fazê-lo não significa, todavia, concluir pela inarbitrabilidade, em geral, dos litígios jus-tributários, mas antes exigir que o eventual campo de arbitrabilidade dos mesmos seja definido à luz do critério da disponibilidade do direito. Mais uma vez se trata, aqui, de respeitar um critério unitário de arbitrabilidade na nossa ordem jurídica.”⁴⁴⁵

Destaca a professora Paula Vicente-Arche Coloma que “uma coisa é que a obrigação tributária, os seus elementos essenciais, o seu nascimento, bem como as regras para a sua correcta aplicação, a intervenção sejam matérias reservadas à Lei — sendo excluída, por conseguinte, a vontade das partes —, e outra, muito diferente, é que, diante da existência de uma controvérsia entre a Administração e o contribuinte, os dois decidam confiar a sua resolução a um terceiro — árbitro.”⁴⁴⁶

⁴⁴⁴ OLIVEIRA, Ana Perestrelo de. *Arbitragem de litígios com entes públicos*. Coimbra: Almedina, 2007, p. 94-96.

⁴⁴⁵ *Ibid.*

⁴⁴⁶ COLOMA, Paula Vicente-Arche. *El Arbitraje en el Ordenamiento Tributario Español: Una Propuesta*. Madrid: Marcial Pons, 2005, p. 54. Tradução da autora. No original: “[...] una cosa es que la obligación tributaria, sus elementos esenciales, su nacimiento, así como las reglas para su correcta aplicación, sean materias reservadas a la Ley - quedando excluida por tanto, la intervención de la voluntad de las partes -, y otra muy distinta es que, ante la existencia de una controversia entre la Administración y el obligado tributario, ambos sujetos decidan encomendar su resolución a un tercero-árbitro.”

Assim podemos compreender que “as partes não dispõem da obrigação tributária, porque esta nasceu e foi aplicada de acordo com o mandamento legal. A única diferença que ocorre perante a existência de um conflito é que as partes da obrigação, em vez de resolverem o litígio por meio das vias comuns, os recursos administrativos, decidem apresentar a controvérsia à autoridade de um árbitro, que se apresenta como estranho às partes, obrigando-se estas a acatar a decisão que este último adote.”⁴⁴⁷

Desta forma, esses autores entendem que não é a obrigação tributária que é decidida pelos árbitros, mas o litígio, exatamente como estabelece o art. 171 do CTN, quando dispõe que a lei pode facultar aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação, mediante concessões mútuas, e isso importa em solução do litígio, conseqüentemente, extinção da obrigação tributária.

5.8.1 Da Arbitragem Tributária Administrativa

Dentro do ordenamento tributário vigente vislumbramos apenas uma possibilidade de arbitragem tributária: a arbitragem administrativa; esta seria, portanto, uma decisão administrativa.

Essa decisão, irrecorrível para ambas as partes, tem duas naturezas em relação a seus efeitos:

- 1) Para o Estado, que exerceria o controle “sobre os próprios atos, com a possibilidade de anular os ilegais e revogar os inconvenientes ou inoportunos, independentemente de recurso ao Poder Judiciário,”⁴⁴⁸ tem, inequivocamente, natureza de autotutela;
- 2) Para o contribuinte, que abdicaria de seu direito de recorrer ao Poder Judiciário nos termos da lei da arbitragem, tem natureza de decisão arbitral.

Assim, temos, para nós, que a natureza jurídica da arbitragem, assim como a da transação, é de norma individual e concreta. Isso porque entendemos “o fato jurídico tributário e a correlativa obrigação como algo constituído pela linguagem que o sistema do

⁴⁴⁷ Ibid. Tradução da autora. No original: “[...] las partes no disponen de la obligación tributaria, porque ésta ya ha nacido, se ha aplicado y desarrollado de acuerdo con el mandato establecido en la Ley. Lo único que sucede es que, ante la existencia de un conflicto, los intervinientes en dicha obligación, en vez de solucionar el litigio a través de los cauces ordinarios de los recursos y reclamaciones administrativas, deciden someter la controversia a la autoridad de un árbitro, que se presenta como tercero a las partes, obligándose a acatar la decisión que este último adopte.”

⁴⁴⁸ DI PIETRO, Maria Sylvania Zanella. *Direito Administrativo*. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 73.

direito positivo dá por competente,⁴⁴⁹ portanto, suscetível de ser introduzida no ordenamento como uma linguagem de sobrenível, que desconstitui, juridicamente, uma linguagem de posição hierárquica inferior.

A arbitragem, assim como a transação, pode ser compreendida ora como processo (conjunto de atos), ora como produto. Neste momento, estamos tomando a natureza jurídica da arbitragem como norma individual e concreta, isto é, como produto.

Da mesma forma, a norma arbitragem deverá ser introduzida no ordenamento por um suporte físico que aqui denominaremos “ato de arbitragem” (produto), cuja natureza jurídica é de ato administrativo, pois entendemos que este procedimento deve se dar no âmbito da administração tributária.

Em termos analíticos, o “ato administrativo de arbitragem” contém os enunciados necessários e suficientes para construirmos uma norma individual e concreta, em cujos antecedentes vem relatado o seguinte:

- 1) o fato da existência da dívida;
 - 2) o fato da decisão administrativa.
- E, nos conseqüentes,
- 3) uma relação de pagamento que, no cálculo das relações, anula o vínculo primitivo e/ou
 - 4) uma relação de remissão que, no cálculo das relações, anula o vínculo primitivo e/ou
 - 5) uma relação de anistia que, no cálculo das relações, anula o vínculo primitivo.

Fazemos agora uma advertência, utilizando-nos das palavras do professor Paulo de Barros Carvalho: “Causa extintiva também é a decisão administrativa irreformável, assim entendida aquela da qual não mais caiba recurso aos órgãos da Administração, como estabelece o item IX do art. 156 do Código Tributário Nacional. [...] Claro está que a decisão administrativa de que tratamos é a terminativa da relação, pondo termo à sua existência, e, portanto, de interesse do sujeito passivo. Decisão que mantivesse a exigência ou simplesmente a reduzisse não poderia estar entre as causas de extinção.”⁴⁵⁰

⁴⁴⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Fundamentos jurídicos da incidência*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 217.

⁴⁵⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Fundamentos jurídicos da incidência*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 216.

Portanto, a introdução da linguagem competente no ordenamento jurídico, isto é, da norma individual e concreta da arbitragem administrativa, traz como consequência jurídica a extinção da obrigação tributária; esta é a referida decisão administrativa.

Note-se, contudo, que o debate sobre o tema da arbitragem tributária não é recente. José de Castro Nunes, em meados do século XX, já discorria sobre o compromisso e o juízo arbitral que estavam disciplinados no Código Civil (1916) e no Código de Processo Civil (1939): “nada se dispõe em ambos acerca das causas da Fazenda, ainda que restritivamente as de natureza contratual; nem de qualquer de suas disposições se pode inferir a interdição do juízo arbitral nas causas da Fazenda, o que, aliás, importaria numa restrição à autonomia contratual do Estado.”⁴⁵¹

E complementa o jurisconsulto: “se o Estado, como toda pessoa 'sui juris', quer prevenir o litígio ou solucioná-lo por aquela via **transaccional**, não há por que lhe recusar esse direito, pelo menos nas suas relações de natureza contratual privada. São essas as relações que podem comportar o juízo arbitral. Aquelas em que o Estado age como Poder Público estão de seu natural excluídas, pois que, em linha de princípio, não podem ser objeto de transação.”⁴⁵² (grifo nosso)

5.8.2 Da Norma Geral e Abstrata de Arbitragem

Assim como no processo e no produto de transação, destacamos que, para haver arbitragem tributária, é imprescindível uma lei que a autorize. E essa mesma lei estabelecerá as condições objetivas, a fim de dirimir as discricionariedades em que sujeitos ativos e passivos da obrigação tributária poderão arbitrar, assim como a autoridade competente para autorizar a aplicação do instituto.

Os critérios legais, para serem estabelecidos, necessitam de duas ordens de normas: uma que determine as competências e os órgãos para transacionar pela Administração Fazendária (norma de estrutura); outra que estabeleça quais as obrigações tributárias e em que condições essas poderiam ser extintas pela norma-processo de arbitragem (norma de comportamento).

⁴⁵¹ CASTRO NUNES, José de Castro. *Da Fazenda Pública em Juízo*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1950, p. 280.

⁴⁵² *Ibid.*, p. 282.

Relembramos que, para o direito posto alcançar seu objetivo de regular a conduta das pessoas, necessita de regras que devem estabelecer direta ou indiretamente o comportamento humano. Assim, as **regras de comportamento** determinam a conduta das pessoas, nas suas relações intersubjetivas; as **regras de estrutura**, por sua vez, dispõem acerca dos procedimentos dos órgãos públicos e estabelecem o modo como as regras devem ser criadas, transformadas ou suprimidas do sistema.

Portanto, duas são as espécies de normas gerais e abstratas que deverão ser editadas para viabilizar a arbitragem:

- a) a norma de comportamento, que deve estabelecer as propriedades das obrigações tributárias, isto é, servir para disciplinar o *produto arbitragem*;
- b) a norma de estrutura, que deve estabelecer as propriedades das competências e os órgãos, isto é, servir para disciplinar o processo arbitragem.

A norma que disciplinar o *produto arbitragem* deverá descrever todos os elementos da regra matriz de incidência tributária que podem ser submetidos à arbitragem.

A norma deve respeitar o interesse geral e não diminuir a repressão às infrações, que devem continuar sendo penalizadas. Assim, deve estabelecer que as diminuições ou extinções não podem ter como efeito permitir aos contribuintes obter um desconto maior, no que diz respeito ao pagamento dos seus impostos, do que aqueles que podem eventualmente obter no sistema financeiro, por exemplo.

Por outro lado, a hierarquia de sanções, fixada pelo legislador em função da gravidade de cada infração, não deveria normalmente ser alterada pela arbitragem ou transação; o contribuinte de “boa-fé” deve ser apenado com menor severidade do que aquele que age com propósitos ilícitos. Entre a “boa-fé” manifesta e a operação fraudulenta característica, é conveniente lugar para circunstâncias mais ou menos atenuantes, passíveis de influenciar a sanção a ser imposta. A sanção legal poderá ou não ser atenuada, conforme as características de cada caso.

Além da sinceridade do contribuinte, deve-se levar em consideração a quantia sonegada e o grau de dissimulação, verificando-se a existência de antecedentes litigiosos das partes interessadas, a extensão da responsabilidade destas e a possibilidade de terem se equivocado na interpretação da lei. Entretanto, nada impede que, em casos excepcionais, possa, mesmo, ocorrer a diminuição da sanção.

Para se definir qual será a autoridade administrativa competente para resolver a matéria de arbitragem, deve-se considerar o montante da obrigação tributária e, em hipóteses

significativas, a competência deve ser do chefe responsável pelo Executivo, como o Secretário de Finanças, ou do Ministro de Estado.

Todos os litígios que envolvam direitos patrimoniais “disponíveis” podem ser objeto de arbitragem, hipótese em que o Poder Judiciário está afastado do julgamento desses conflitos, valendo aquilo que os árbitros decidirem. São “disponíveis” os bens de que se pode dispor, isto é, os passíveis de alienação.

No Direito Tributário, encontramos-nos diante de um ponto de partida, na estrita medida em que a arbitragem relativa à matéria tributária não está expressamente prevista na lei. Além disso, observe-se que a maioria dos doutrinadores não admite a aplicação desta forma de resolução alternativa de litígios.

Os princípios da Indisponibilidade, da Legalidade e da Igualdade Tributária só aparentemente impedem a aplicação do instituto. Isso fica demonstrado quando se observa o caminho já trilhado pelo Direito Administrativo, no que diz respeito à aplicação da arbitragem, com a admissão de uma busca de consenso entre duas partes, mesmo nos casos em que estas se encontrem em situação de desigualdade.

Destacamos que os mecanismos de arbitragem estão previstos no Direito Tributário Internacional. O procedimento arbitral aplica-se nos casos de dupla tributação internacional e a solução fica entregue a um terceiro, por vezes, a uma comissão arbitral.

Essa possibilidade ilustra a aplicação de expedientes não judiciais de resolução de litígios, que podem até mesmo envolver dois Estados, embora no direito positivo interno não haja previsão legal.

Ressalte-se que o Supremo Tribunal Federal, ao julgar o caso LAGE,⁴⁵³ reconheceu a legalidade do juízo arbitral, ainda que em ações contra a Fazenda Pública, assentando que legítima é a cláusula de irrecorribilidade que não ofende a Constituição Federal, conforme já referido neste estudo e a ser rememorado a seguir:

“INCORPORAÇÃO, BENS E DIREITOS DAS EMPRESAS ORGANIZAÇÃO LAGE E DO ESPÓLIO DE HENRIQUE LAGE. JUÍZO ARBITRAL. CLÁUSULA DE IRRECORRIBILIDADE. JUROS DA MORA. CORREÇÃO MONETÁRIA. 1. LEGALIDADE DO JUÍZO ARBITRAL, QUE O NOSSO DIREITO SEMPRE ADMITIU E CONSAGROU, **ATÉ MESMO NAS CAUSAS CONTRA A FAZENDA.** PRECEDENTE DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. 2. LEGITIMIDADE DA CLÁUSULA DE

⁴⁵³ AI 52181 / GB – GUANABARA - AGRAVO DE INSTRUMENTO - Relator: Min. BILAC PINTO - Julgamento: 14/11/1973 - Órgão Julgador: TRIBUNAL PLENO.

IRRECORRIBILIDADE DE SENTENÇA ARBITRAL, QUE NÃO OFENDE A NORMA CONSTITUCIONAL. 3. JUROS DE MORA CONCEDIDOS, PELO ACÓRDÃO AGRAVADO, NA FORMA DA LEI, OU SEJA, A PARTIR DA PROPOSITURA DA AÇÃO. RAZOÁVEL INTERPRETAÇÃO DA SITUAÇÃO DOS AUTOS E DA LEI N. 4.414, DE 1964. 4. CORREÇÃO MONETÁRIA CONCEDIDA, PELO TRIBUNAL A *QUO*, A PARTIR DA PUBLICAÇÃO DA LEI N. 4.686, DE 21.6.65. DECISÃO CORRETA. 5. AGRAVO DE INSTRUMENTO A QUE SE NEGOU PROVIMENTO.”

Destacamos o Relatório do eminente Min. Bilac Pinto:

“4.a - No Tribunal Federal de Recursos, a pendência mereceu exaustivo exame, mormente no voto do relator, Ministro Godoy Ilha (fls. 432/452).

4.b – Leio a ementa e o acórdão (fls. 470/1):

[...]

Juízo Arbitral – Na tradição do nosso direito, o instituto do juízo arbitral sempre foi admitido e consagrado, até mesmo nas causas contra a Fazenda. Pensar de modo contrário é restringir a autonomia contratual do Estado, que, como toda pessoa jurídica, pode prevenir o litígio pela via do pacto de compromisso, salvo nas relações em que age como Poder Público, por insuscetíveis de transação.”⁴⁵⁴ (grifo nosso)

Todavia, admitimos que a possibilidade de o Estado se envolver em arbitragens tributárias depende de autorização, a ser efetuada por lei especial, uma vez que o direito positivo estabelece basicamente a arbitragem nas relações jurídicas de Direito Privado. Obviamente isso não significa que o instituto da arbitragem não possa ser utilizado pelo direito tributário.

A arbitragem deve ser analisada especialmente do ponto de vista de seus efeitos, no caso, das vantagens que pode proporcionar, como a redução do tempo para dirimir os conflitos. Note-se que a aplicação do instituto permite que a resolução das contendas seja mais rápida, o que é benéfico tanto para o Estado como para os sujeitos passivos.

Neste sentido, há uma diminuição da sobrecarga do poder judiciário, pois um conjunto de ações judiciais que ocupa esse meio pode encontrar uma outra forma para resolver as suas lides, inclusive mais rápida.

Essa vantagem se reflete numa profunda economia para o fisco e para o contribuinte, o que, por conseguinte, concretiza o princípio constitucional da Eficiência Administrativa. Os

⁴⁵⁴ Relatório do AI 52181/GB – GUANABARA – AGRAVO DE INSTRUMENTO – Relator: Min. BILAC PINTO – Julgamento: 14/11/1973 – Órgão Julgador: TRIBUNAL PLENO, p. 49-50.

sujeitos passivos e o Estado não precisam mais esperar longos períodos para resolver as suas demandas.

Convém destacar, ainda, outros aspectos positivos decorrentes da aplicação da arbitragem, como menor número de diligências, custas advocatícias e judiciais mais baixas, probabilidade de o juízo arbitral produzir coisa julgada.

Dessa forma, parece claro que os sujeitos da relação jurídica tributária teriam largas vantagens de resolver as suas questões pela via da arbitragem.

É importante sublinhar que as advertências feitas em relação aos cuidados na edição da norma geral e abstrata da transação se aplicam integralmente às normas da arbitragem.

Reafirmamos, portanto, nosso entendimento de que a arbitragem tributária é possível, contudo reiteramos que essa possibilidade não é um “cheque em branco” para o legislador. Isso significa que a Administração poderá aplicá-la somente em casos especiais. Aliás, é preciso mencionar, ainda, que a inarbitrabilidade dos litígios fiscais não é característica específica do ordenamento positivo brasileiro, ao contrário, “[...] nos vários Direitos nacionais, apenas nos Estados Unidos da América encontramos uma forma operativa (peculiar) de arbitragem deste tipo de controvérsia. A chamada *Tax Court Rule 124* prevê, na realidade, a submissão de litígios fiscais a árbitros, mediante acordo (sujeito a requisitos definidos) entre o *Internal Revenue Service (IRS)* e o contribuinte”,⁴⁵⁵ sendo esta matéria foco de nossa discussão, mais adiante.

De qualquer modo, não encontramos obstáculos à possibilidade de a Administração Tributária editar lei e utilizar, excepcionalmente, a arbitragem como forma de solução de litígio nos termos do art. 171 do CTN. Ainda assim, a solução arbitral depende de lei específica e poderá utilizar a lei nº 9.307, de 23 de setembro de 1996, lei da arbitragem, subsidiariamente.

Isso significa que, mesmo em áreas tradicionalmente consideradas como incompatíveis com esse sistema, vislumbramos condições favoráveis à introdução e ao desenvolvimento da arbitragem.

⁴⁵⁵ OLIVEIRA, Ana Perestrelo de. *Arbitragem de litígios com entes públicos*. Coimbra: Almedina, 2007, p. 87.

5.9 Da Comparação dos Institutos: Arbitragem x Transação

Gostaríamos, neste momento, de destacar alguns pontos de convergência e de divergência entre a *transação* e a *arbitragem*.

Observemos, inicialmente, que a professora Paula Vicente-Arche Coloma nos alerta para o fato de que os dois mecanismos, a *transação* e a *arbitragem*, “[...] têm em comum a existência de uma questão litigiosa a resolver, mas existem várias diferenças entre eles. Em primeiro lugar, é preciso esclarecer que a transação somente diz respeito a controvérsias já existentes, enquanto a arbitragem pode referir questão litigiosa [...] presente ou futura. Além disso, a arbitragem constitui uma técnica heterocompositiva de resolução de conflitos, totalmente diversa do método autocompositivo representado pela transação.”⁴⁵⁶

Para Francesco Carnelutti, “[...] a transação e o compromisso (arbitragem) são, na realidade, vizinhos, posto que ambos refletem a influência de um acordo entre as partes para a composição do litígio; [...] a transação é um ato (negócio) bilateral (contrato) de Direito material, e o compromisso, um ato complexo unilateral (acordo) de Direito processual.”⁴⁵⁷

E completa o mestre Carnelutti: “enquanto com a transação as partes compõem por si o litígio, obrigando-se reciprocamente, e por isso a transação contém um mandato, que equivale à sentença, por meio do compromisso delegam a solução do conflito aos árbitros, pelo que o compromisso não contém mais do que uma atribuição de poder a estes últimos e uma subtração do mesmo aos juízes ordinários; e o mandato que resolve o litígio encontra-se na sentença dos árbitros, quer seja a única, quer unida ao provimento do juiz que sirva para conferir-lhe plena eficácia.”⁴⁵⁸

Entretanto, o mesmo professor adverte: “Se existe, pois, um ponto de contato entre o compromisso e a transação, ele existe, da mesma forma, também entre a sentença do árbitro e a do juiz; e a única coisa que se pode afirmar com certeza é que a arbitragem representa a transição da solução contratual para a judicial do litígio.”⁴⁵⁹

⁴⁵⁶ COLOMA, Paula Vicente-Arche. *El Arbitraje en el Ordenamiento Tributario Español: Una Propuesta*. Madrid: Marcial Pons, 2005, p. 140-141. Tradução da autora. No original: “Ambas figuras tienen en común la existencia de una cuestión litigiosa a resolver, pero existen varias diferencias entre ellas. En primer término, es necesario aclarar que la transacción sólo puede tener lugar respecto a controversias surgidas, mientras que en el arbitraje, la cuestión litigiosa puede ser [...] presente o futura. Además, el arbitraje constituye una técnica heterocompositiva de resolución de conflictos, distinta por completo al método autocompositivo representado por la transacción.”

⁴⁵⁷ CARNELUTTI, Francesco. *Sistema de direito processual civil*. Tradução de Hiltomar Martins Oliveira. São Paulo: Lemos e Cruz, 2004, p. 280-281.

⁴⁵⁸ Ibid.

⁴⁵⁹ Ibid.

O jurisconsulto português José Luís Esquivél, por seu turno, assim se manifesta sobre a questão: “[...] às afinidades, há que ter em consideração, por um lado, que quer a arbitragem, quer a transacção constituem modos de resolução de litígios, por outro lado, que ambas exigem uma controvérsia entre as partes, como base de um litígio presente ou futuro, por outro ainda, que ambas se encontram, em boa medida, dependentes da vontade das partes e, por último, que as vantagens associadas à respectiva utilização, como a celeridade, a confidencialidade e um menor formalismo face aos tribunais da justiça oficial, verificam-se nas duas figuras.”⁴⁶⁰

Em síntese, estas são as características fundamentais da **transacção**, em sentido estrito:

- 1) autocomposição de interesses, uma vez que cabe às partes decidir as recíprocas concessões a serem efetuadas para resolver o litígio;
- 2) término de litígio mediante acordo entre as partes;
- 3) renúncia ao exercício do referido direito de cada uma das partes;
- 4) possibilidade de concretização somente se cada uma das partes tiver conhecimento do exato conteúdo da conclusão;
- 5) norma individual e concreta;
- 6) possibilidade de interferência direta na relação jurídica, no sentido de modificá-la ou extingui-la.
- 7) exigência de concessões recíprocas das partes.

Quanto às principais características da **arbitragem**, são as seguintes:

- 1) heterocomposição de interesses, na medida em que solicita a intervenção decisiva de um terceiro para dirimir o litígio;
- 2) encaminhamento (pelas partes) da resolução do litígio para os árbitros;
- 3) renúncia das partes aos tribunais do Estado, mas não ao respectivo direito de ação;
- 4) sujeição das partes ao tribunal arbitral sem que tenham prévio conhecimento da decisão a ser proferida;
- 5) norma individual e concreta;
- 6) pretensão das partes de fazerem valer normalmente a totalidade dos seus direitos;
- 7) possibilidade de a decisão arbitral fazer caso julgado e valer como título executivo.

⁴⁶⁰ ESQUIVÉL, José Luís. *Os Contratos Administrativos e a Arbitragem*. Coimbra: Almedina, 2004, p. 90.

CAPÍTULO VI - DO DIREITO COMPARADO

6.1 Das Considerações Iniciais

O professor J.J. Ferreiro Lapatza⁴⁶¹ propõe, para o âmbito da gestão dos impostos, uma classificação em que figuram dois grandes sistemas jurídicos ocidentais: o anglo-saxão e o continental.

O sistema anglo-saxão, desenvolvido e consolidado nos Estados Unidos da América do Norte, baseia-se na *autoliquidation*,⁴⁶² ou seja, na gestão dos impostos efetuada pelos cidadãos, no que diz respeito à identificação, à qualificação e à declaração da obrigação tributária.

O sistema continental segue uma linha diferente. Nesse caso, o contribuinte declara os fatos geradores para o pagamento dos tributos, mas é a Administração que os qualifica e quantifica a obrigação tributária. Nesse modelo, as possibilidades de conflito são menores, justamente porque é a Administração que qualifica os fatos, centrando a sua atividade na descoberta de outros eventos não declarados.

Se, por um lado, no sistema de *autoliquidation* há mais litígios, por outro, desenvolveu-se um sistema de resolução extrajudicial de conflitos baseado em acordos entre a Administração e o contribuinte que evita a lide. Como exemplifica o professor Lapatza, “com efeito, entre os países mais importantes da União Européia, a Alemanha foi aquele que sem dúvida manteve com mais firmeza o sistema continental de declaração e lançamento administrativo. Ainda assim, a eficácia na gestão, a desobstrução dos tribunais e a melhoria nas relações da Administração com os contribuintes impuseram a via do acordo – por meio da denominada entrevista final, prevista e regulada no art. 201 – como solução alternativa à resolução judicial dos litígios.”⁴⁶³

⁴⁶¹ LAPATZA, J.J. Ferreiro. Solución Convencional de Conflictos em el Ámbito Tributario: uma Propuesta Concreta. In TORRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito Tributário Internacional Aplicado*. v. 11, São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 294.

⁴⁶² *Autoliquidation* equivale a autolancamento ou norma individual e concreta introduzida pelo particular.

⁴⁶³ LAPATZA, J.J. Ferreiro. Solución Convencional de Conflictos em el Ámbito Tributario: uma Propuesta Concreta. In TORRES, Heleno Taveira (coord.) *Direito Tributário Internacional Aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 295. v. 1. Tradução da autora. No original: “*En efecto, dentro de los países cuantitativamente más significativos en la U.E., Alemania es sin duda aquel que con más firmeza ha mantenido el sistema continental de declaración y liquidación administrativa. Aún así, la eficacia en la gestión, la descongestión de los tribunales y la mejora en las relaciones de la administración con los contribuyentes, han impuesto la vía del acuerdo - a través de la llamada entrevista final, prevista y regulada en el art. 201 AO como solución alternativa a la resolución judicial de los litígios.*”

6.2 França

No ordenamento positivo francês, “[...] o sistema continental continua sendo aplicado ao IRPF, ao passo que a *autoliquidation* foi implantada em Sociedades e no IVA. As tradicionais vias de transação nas sanções, e de conciliação e de arbitragem por meio das Comissões Administrativas têm acompanhado adequadamente, no ordenamento francês, a aplicação cada vez mais intensa das *autoliquidations*.”⁴⁶⁴

Segundo Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas, “no ordenamento francês é cada vez maior a utilização da autoliquidação na gestão tributária, que, coerentemente, vem acompanhada de mecanismos alternativos na solução de conflitos, como o uso da transação nas sanções, conciliação e arbitragem por meio de comissões administrativas, cujos resultados demonstram sua eficácia, tendo em vista que em 1999 apenas 2% dos conflitos foram para os tribunais.”⁴⁶⁵

6.2.1 Das Transações

O Código Civil francês estabelece as normas sobre a transação em seu Livro III - *Dos diferentes modos de adquirir a propriedade* - no Título XV, nomeado *Das transações*.

Segundo o art. 2044 do referido código, a transação é um contrato pelo qual as partes põem termo a um litígio já existente ou evitam o surgimento de uma nova lide. Tal contrato deve ser efetuado por escrito.

Note-se que, para transigir, é necessário que se tenha a capacidade de dispor dos objetos compreendidos na transação. Convém ressaltar, por um lado, que é possível transigir sobre a ação civil proveniente de um delito; por outro, que a transação não impede a atuação do Ministério Público.

⁴⁶⁴ LAPATZA, J.J. Ferreiro. Solución Convencional de Conflictos em el Ámbito Tributario: una Propuesta Concret. In TORRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito Tributário Internacional Aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 295. v.1. Tradução da autora. No original: “[...] el sistema continental continua aplicándose al IRPF mientras que la autoliquidación se ha implantado decididamente en Sociedades e IVA. Las tradicionales vías de transacción en las sanciones, y de conciliación y arbitraje a través de las comisiones administrativas han acompañado adecuadamente en el ordenamiento francés a la cada vez más intensa aplicación de las autoliquidaciones.”

⁴⁶⁵ RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. Mecanismos alternativos na solução de conflitos em matéria tributária. In *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, ano 11, n. 49, março/abril. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 58.

As transações abrangem somente seu objeto: a renúncia à propriedade, às ações e às pretensões; além disso, só dizem respeito àqueles que têm relação com a disputa sobre a qual versa a transação.

Saliente-se, contudo, que, se alguém havia transigido sobre um direito que possuía e depois adquire um direito semelhante correspondente à outra pessoa, este não fica vinculado pela transação anterior como um direito novamente adquirido.

A transação tem para as partes a autoridade da coisa julgada em última instância. Além disso, pode ser rescindida sempre nos casos em que existir engano na pessoa ou no objeto da disputa, bem como naqueles em que houver dolo ou violência.

Procede igualmente a ação rescisória contra uma transação quando se tenha feito a execução de um título nulo, a menos que as partes tenham tratado expressamente da nulidade.

A transação realizada sobre documentos que posteriormente tenham sido reconhecidos como falsos é completamente nula. O mesmo se verifica se a transação ocorrer sobre um processo em que houver sentença com força de coisa julgada sem que disso as partes tivessem conhecimento.

6.2.2 Das Transações Tributárias

Nas transações tributárias, “[...] a Administração e o contribuinte podem entrar em acordo ao menos num aspecto: resolver as suas diferenças sem recorrer a um processo que, na maioria das vezes, será longo e dispendioso, e cujo resultado pode não ser satisfatório; a transação permite alcançar uma solução rapidamente, em condições aceitáveis para ambas as partes. O contribuinte compromete-se a cumprir a solução admitida pela Administração, e esta, por seu lado, consente numa atenuação das sanções.”⁴⁶⁶

⁴⁶⁶ DÍAZ-PALACIOS, José Alberto Sanz. Medidas fiscales con efecto reductor de la conflictividad en Francia. La transacción. In *Técnicas Convencionales en el Ámbito Tributario - Perspectivas de derecho interno, comparado y comunitário*. Barcelona: Atelier, 2007, p. 61-62. Tradução da autora. No original: “[...] *la Administración y el contribuyente pueden estar de acuerdo al menos en un aspecto: resolver sus diferencias sin recurrir a un proceso que, la mayor parte de las veces, será largo y costoso, y cuyo resultado puede no ser satisfactorio; la transacción permite alcanzar una solución rápidamente, en condiciones aceptables para ambas partes. El contribuyente se compromete a cumplir la solución admitida por la Administración, y ésta, por su parte, consiente una atenuación de sanciones.*”

A transação tributária na França tem por fundamento o art. 2044 do Código Civil aplicado ao regime tributário (“A transação fiscal aplicada ao direito tributário é um contrato definido pelo art. 2044 do Código Civil”).⁴⁶⁷

Nesse sentido, Rosembuj se manifesta sobre o assunto: “A transação é um contrato pelo qual a Administração tributária e o contribuinte acordam concluir um litígio em curso ou prevenir qualquer coisa que possa originar-se entre ambos, mediante concessões recíprocas. A transação é um contrato entre a Administração e o contribuinte sobre as sanções pecuniárias ou aumentos da dívida tributária, sempre que não sejam certos, excluídos os juros de mora. Assim mesmo, não é transigível a cota tributária do imposto (obrigação principal).”⁴⁶⁸

A doutrina e a jurisprudência “se adaptaram à transação civil. O Conselho de Estado recebe uma minuta de transação firmada pelo contribuinte e aprovada pela Administração que não pode ser questionada, inclusive quanto à quantia pactuada, [...] ‘a aprovação se desprende da assinatura administrativa no contrato’. (art. 2052 de Código civil) [...]”⁴⁶⁹

Como conclusão, ocorre a pacífica admissão do caráter civil da transação tributária, apresentando “uma economia geral idêntica à da transação de direito comum”.⁴⁷⁰

Na França, o art. L247 do Livro dos Procedimentos Fiscais⁴⁷¹ estabelece que a Administração pode decidir [...] por meio de transação a diminuição das sanções fiscais ou sobre o aumento de impostos.

O mesmo art. estabelece que a Administração pode decidir sobre o pedido do contribuinte:

“[...] 3º por meio de transação, é possível acordar sobre uma diminuição de multas fiscais ou majorações de impostos quando essas exações não forem definitivas.

[...] Nenhuma autoridade pública pode atribuir diminuição total ou parcial de taxas de registro, taxa de publicidade fundiária, impostos de selo, de taxas sobre o volume de negócios, contribuições indiretas e taxas assimiladas para estes direitos, taxas e as contribuições.”

⁴⁶⁷ Lamy Fiscal (2006), núm. 8401, p. 1590, apud DÍAZ-PALACIOS, José Alberto Sanz. Medidas fiscales con efecto reductor de la conflictividad en Francia. La transacción. In *Técnicas Convencionales en el Ámbito Tributario* - Perspectivas de derecho interno, comparado y comunitário. Barcelona: Atelier, 2007, p. 62.

⁴⁶⁸ ROSEMBUJ, Túlio. *La Transaccion Tributaria*. Barcelona: Atelier, 2000, p. 66. Tradução da autora. No original: “*La transacción es un contrato por el cual la Administración tributaria y el contribuyente acuerdan concluir una reclamación en curso o que prevén pueda originarse entre ambas, mediante recíprocas concesiones. La transacción es un contrato entre la Administración y el contribuyente sobre las sanciones pecuniarias o aumentos de la deuda tributaria, siempre que no sean firmes, excluidos los intereses de demora. Asimismo, no es transigible la cuota tributaria del impuesto.*”

⁴⁶⁹ Ibid., p. 66. Tradução da autora. No original: “[...] *se adecuan a la transacción civil. El Consejo de Estado precisa que un proyecto de transacción firmado por el contribuyente y aprobado por la Administración no puede cuestionarse, inclusive cuando la cantidad pactada, [...] ‘la aprobación se desprende de la fuma administrativa en el contrato’. (art. 2052 del Código Civil) [...].*”

⁴⁷⁰ Ibid.

⁴⁷¹ Vide anexo B.

Segundo o art. L248 do Livro dos Procedimentos Fiscais, as infrações podem ser objeto de transação antes de propostas em uma ação judicial ou, nas condições fixadas no art. L249, antes de julgamento definitivo.

Dispõe o art. L249 que, em matéria de contribuições indiretas, depois de uma ação judicial ser posta em movimento pela Administração ou pelo Ministério Público, a Administração pode transigir apenas se a autoridade judicial admitir o princípio de uma transação. O acordo de princípio é dado pelo Ministério Público quando a infração é suscetível a sanções fiscais ou a penalidades, segundo decisão do presidente do órgão. Após julgamento definitivo, as sanções fiscais pronunciadas pelos tribunais não podem ser objeto de transação. Os pedidos de diminuição, total ou parcial, das sanções fiscais em razão dos recursos e do cargo do devedor são instruídos pela Administração e sujeitos ao presidente do órgão jurisdicional que pronunciou a condenação. A diminuição somente é possível mediante parecer do presidente do órgão jurisdicional.

Depois de concluída, a transação é definitiva e impede que as partes em litígio possam contestar o acordo num procedimento judicial. Dispõe o art. L251 do Livro dos Procedimentos Fiscais (Parte Legislativa) que, quando uma transação tornou-se definitiva, após cumprimento das obrigações previstas e aprovação da autoridade competente, nenhum procedimento contencioso pode mais ser comprometido ou retomado para incluir as penalidades que foram objeto da transação ou dos direitos próprios. Se o contribuinte recusa a transação que lhe foi proposta pela Administração e leva ulteriormente o litígio a um tribunal competente, este fixa a taxa das majorações ou penalidades e, ao mesmo tempo, a base do imposto.

O mecanismo de transação tem as seguintes etapas: o contribuinte solicita à Administração que as sanções a serem aplicadas a ele tornem-se objeto de uma transação. A Administração, após a instrução do pedido, notifica uma proposta de transação ao contribuinte, que dispõe de trinta dias para a sua aceitação e assinatura.

O Livro dos Procedimentos Fiscais (Parte Regulamentar), em seu art. R247-3, estabelece que a proposta de transação é notificada pela Administração ao contribuinte por meio de correspondência registrada e com dados comprobatórios do seu recebimento; tal documento menciona o montante do imposto devido e a conseqüente sanção, bem como o montante e a penalidade que serão reclamados ao contribuinte caso este aceite a proposta. O contribuinte dispõe de um prazo de trinta dias, contados a partir da data do recebimento da notificação, para apresentar o aceite ou a recusa das condições propostas.

O acordo de transação implica a proibição do procedimento litigioso, no que se refere tanto a aumento de impostos como a sanções.

A participação do contribuinte na resolução administrativa ocorre por meio da Comissão Departamental de Impostos Diretos, e as taxas sobre o volume de negócios (LPF, Art. L 59 A) são fixadas pela comissão departamental de conciliação (LPF, art. L 59 B).

A Comissão Departamental de Impostos Diretos delibera sobre as divergências em matéria de determinação do benefício no Imposto sobre o Rendimento e as Sociedades. Também fica a cargo dessa Comissão o estabelecimento do volume de negócios do contribuinte sujeito a regime geral, bem como o valor venal de edifícios, fundos de comércio, de ações e participações de sociedades imobiliárias sujeitas à aplicação do IVA.

A Comissão de Conciliação, por sua vez, tem suas Disposições Legislativas e Regulamentares centradas na composição estrutural, organização e funcionamento da Comissão Departamental, conforme o código geral dos impostos prescrito nos arts. 1653 e 349 (Vide anexo B).

A Comissão Departamental de Impostos Diretos é competente em matéria de determinação do valor dos bens sujeitos ao Imposto de solidariedade sobre o Patrimônio e de insuficiências de preços nos impostos sobre as Transmissões Patrimoniais (transmissões de bens móveis ou de edifícios ou de constituição de direitos de usufruto ou gozo). Note-se que as comissões podem apenas intervir nas divergências sobre as questões de fato, não de direito.

A Comissão de Impostos Diretos é presidida por um Magistrado no contencioso administrativo e por representantes da Administração e dos contribuintes (Câmaras de Comércio, Colégios Profissionais, organizações agrícolas, etc.).

A Comissão de Conciliação é composta pelos seguintes membros:

1) um magistrado da sede, designado por deliberação do Ministro da Justiça, que assegura as funções de presidente;

2) o diretor dos serviços fiscais ou o seu delegado;

3) três funcionários da Direção-Geral dos impostos, que têm pelo menos o grau de inspetor departamental;

4) um notário designado pelas câmaras de notários do departamento, ou o seu suplente;

5) três representantes dos contribuintes, a saber:

a. Um titular e dois suplentes designados por câmaras de comércio e de indústria entre os comerciantes ou industriais, ou antigos comerciantes ou industriais, elegíveis aos tribunais de comércio. (Obs.: Se o titular não exerce a mesma profissão do contribuinte cuja situação é

examinada, este pode pedir a sua substituição por um representante de uma das organizações profissionais das quais faça parte.)

b. Um titular e dois suplentes designados pelas federações departamentais dos sindicatos de empresários agrícolas do departamento, entre os proprietários rurais suscetíveis do imposto sobre os benefícios da exploração agrícola. (Obs.: Quando há num departamento várias federações de sindicatos de empresários agrícolas, os membros da comissão são nomeados pelo prefeito, sob proposta destas federações.)

c. Um titular e dois suplentes escolhidos pelas câmaras sindicais de proprietários do departamento. Os representantes assim designados devem ter nacionalidade francesa, no mínimo vinte e cinco anos de idade e gozar dos seus direitos civis.

Convém observar, ainda, que:

I. um inspetor dos impostos preenche as funções de secretário e participa das sessões com voz consultiva;

II. os membros que não são funcionários da comissão são nomeados para exercer o mandato durante um ano, sendo este renovável. (Note-se que tais integrantes ficam sujeitos às obrigações do sigilo profissional.);

III. a comissão reúne-se mediante convocação do diretor dos serviços fiscais e delibera legitimamente, desde que haja pelo menos cinco membros presentes, incluindo o presidente.

Observe-se que a função das comissões é claramente transaccional. Por essa razão, afirma-se que se trata de um lugar de confronto dos argumentos do contribuinte com os da Administração Tributária. Entretanto, é importante destacar que as partes estão de acordo quanto a um ponto: a intenção de evitar o recurso jurisdicional.

O acordo da Comissão é um exemplo de transação que desempenha o seu melhor papel na etapa da verificação administrativa e no exame das queixas prévias ao contencioso. É um procedimento de conciliação extrajudicial e voluntário.

O art. L61 determina que, após o estabelecimento do papel ou da emissão do parecer, o contribuinte conserva o direito de apresentar uma queixa. A decisão da Comissão não é imperativa sobre as partes. Contudo, tem o seu efeito para o recurso posterior. Quando, por exemplo, os agentes da Fazenda Pública constatarem uma insuficiência, uma inexatidão, uma omissão ou uma dissimulação nos elementos que servem de base ao cálculo, é feita uma retificação.

Túlio Rosembuj⁴⁷² destaca as vantagens do regulamento transaccional que foram indicadas pelo Conselho do Estado: em primeiro lugar, a transação é um elemento de qualidade do serviço público, sempre que os direitos dos utilizadores e contratantes são fixados de modo claro e preciso; em segundo, a transação facilita a finalização rápida dos litígios no que diz respeito aos procedimentos judiciais; em terceiro, a transação facilita a economia do dinheiro público, dado que evita a duração e os custos dos procedimentos judiciais; em quarto lugar, a transação aumenta a eficácia do contencioso administrativo. Isso porque, por um lado, ajuda em seu descongestionamento e, por outro, permite que apenas os conflitos complexos referentes a questões de direito possam ser examinados detalhadamente no âmbito judicial.

6.3 Itália

O professor J.J. Ferreiro Lapatza explica que “a Itália foi ainda mais longe na implantação generalizada do sistema de *autoliquidaciones*. E, na última década, com uma coerência absoluta, compreendeu a necessidade do acordo e da conciliação, aplicando algumas técnicas de solução extrajudicial aos conflitos, o que abriu caminho, na doutrina espanhola, como modelos a serem seguidos no meu país. No país onde o sistema de autolanzamento se implantou com mais força e de maneira mais generalizada, talvez pela impossibilidade de manter o sistema continental, sem um aumento considerável de meios na Administração; talvez porque os interesses da burocracia também impelissent nesta direção.”⁴⁷³

O legislador italiano “nem sempre foi partidário do acordo entre contribuinte e Administração na determinação da base de cálculo de imposto. Poderíamos afirmar que neste século tivemos uma linha, por assim dizer, ‘hegeliana’, de ‘tesis-antítesis-síntesis’, ele

⁴⁷² ROSEMBUJ, Túlio. *La Transacción Tributaria*. Barcelona: Atelier, 2000, p. 68.

⁴⁷³ LAPATZA, J.J. Ferreiro. Solución Convencional de Conflictos em el Ámbito Tributario: una Propuesta Concreta. In TORRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito Tributário Internacional Aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 296. v. 1. Tradução da autora. No original: “Italia ha caminado más lejos aún en la implantación generalizada del sistema de autoliquidaciones. Y en el último decenio, con absoluta coherencia, ha comprendido la necesidad del acuerdo y la conciliación aplicando unas técnicas de solución extrajudicial de los conflictos tributarios que e han abierto paso en la doctrina española como modelos a seguir en mi país. En el país en el que el sistema de autoliquidación se ha implantado con más fuerza y de forma más generalizada, quizás por la imposibilidad le mantener, sin un aumento considerable de medios en la Administración, el sistema continental; quizás porque los intereses de la burocracia y su comodidad empujaban también en esta dirección.”

inicialmente admitindo o concordato, depois restringindo ou excluindo; agora foi reintroduzido com certa cautela.”⁴⁷⁴

O ordenamento jurídico italiano, no art. 3, § 120 da Lei de 23 de dezembro de 1996, e no Decreto-Lei de 19 de junho de 1997, n° 218, prevê duas maneiras de acordo entre a Administração e o contribuinte:

a) Um acordo chamado *accertamento con adesione*, que é concluído numa fase exclusivamente administrativa

O *accertamento concordato, negoziato*, também chamado de *accertamento con adesione*, é um acordo entre a Administração e o contribuinte, refletido num ato administrativo ao qual adere o particular, “a partir de um procedimento contraditório, que leva a um compromisso sobre os aspectos controvertidos da estimação do imposto, que pode reduzir ou modificar a pretensão fiscal. Antes do contraditório poderá ocorrer a *acquiescenza*, com redução apenas das sanções.”⁴⁷⁵

b) Um acordo chamado *conciliazione giudiziale*, que é concluído no início da fase judicial.

A terminologia utilizada pela legislação, antes da reforma introduzida pela lei de delegação de 1971, falava de *concordato* e *concierto*, indicando uma participação paritária na determinação da base de cálculo. Entretanto, em meados dos anos 50, as normas já não falam de *concordato*, mas de ‘adesão’ do contribuinte ao ato unilateral de verificação da Administração. “Examinava-se a natureza do ato: conservava-se a natureza de ato administrativo unilateral ou se assumia a natureza de acordo transaccional. Tanto na doutrina como na jurisprudência prevalecia a configuração do *concordato* como ‘ato de verificação imperativa’ que determinava a base da adesão do contribuinte referente ao *quantum* do tributo e, como foi dito, substitutivo do anterior.”⁴⁷⁶

⁴⁷⁴ MOSCHETTI, Francesco. Las posibilidades de acuerdo entre la administración financiera y el contribuyente en el ordenamiento italiano. In *Convención Y Arbitraje en el Derecho Tributario*. Madrid: Marcial Pons, 1996, p. 117. Tradução da autora. No original: “[...] no siempre ha sido partidario del acuerdo entre contribuyente y Administración en la determinación de la base imponible. Podríamos afirmar que en este siglo hemos tenido una línea, por decirlo así, hegeliana, de tesis-antítesis-síntesis, inicialmente se admitió el concordato, después fue muy restringido o excluido, ahora se reintroduce con una cierta cautela.”

⁴⁷⁵ RIBAS, Lúcia Maria Lopes Rodrigues. Mecanismos alternativos na solução de conflitos em matéria tributária. In *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, ano 11, n. 49, março/abril. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 59.

⁴⁷⁶ MOSCHETTI, Francesco. Las posibilidades de acuerdo entre la administración financiera y el contribuyente en el ordenamiento italiano. In *Convención Y Arbitraje en el Derecho Tributario*. Madrid: Marcial Pons, 1996, p. 118. Tradução da autora. No original: “Se discutía acerca de la naturaleza de dicho acto: si conservaba la naturaleza de acto administrativo unilateral o si asumía la de acuerdo transaccional. Tanto en la doctrina como en la jurisprudencia prevalecía la configuración del concordato como acto de comprobación imperativa, dictado sobre la base de la adhesión del contribuyente al quantum del tributo y, como se ha dicho, substitutivo del anterior.”

O *concordato* teve basicamente duas definições doutrinárias. Alguns consideram sua natureza como contratual; outros, com aprovação da jurisprudência, entendem que o ato da Administração é unilateral, embora dependa da adesão do contribuinte.

“Em suas origens, a orientação da doutrina qualificava o concordato tributário como um acordo negocial ou contratual, perante o qual se observava que as partes não tinham força jurídica de natureza negocial, ao passo que a determinação da base tributável era um procedimento vinculado por lei. Disso se inferia que tampouco era possível perceber uma transação no sentido próprio do direito privado, uma vez que o sujeito ativo carece da capacidade de dispor dos direitos que são objeto de acordo.”⁴⁷⁷

Não é esta a posição da doutrina e da jurisprudência dominante, que, salvo exceções, consideram o *concordato* como ato unilateral caracterizado pela adesão do contribuinte à proposta da Administração no que diz respeito à quantia a ser paga. “Apesar disso, houve uma terceira posição, sustentada por Alessi, Sandulli, Giannini, que reconhecem a existência de uma convenção bilateral, na qual o ato de autoridade — ato de determinação consensual — é consequência estrutural do pacto sobre a determinação, impedindo a sucessiva impugnação contra este. É um acordo baseado em ato de consenso, contratual ou não.”⁴⁷⁸

Para outros autores, o *concordato* constitui um acordo substancialmente transacional. Trata-se de “um encontro em que cada uma das partes da relação tributária renuncia a suas máximas intenções. O *concordato*, portanto, resolve ou previne qualquer questão, inclusive de direito, assumindo [...] as características próprias de um ato transacional, com contenção recíproca das exigências e com o sacrifício de algumas expectativas, exatamente como ocorre em outros setores do ordenamento, nos quais o encontro conciliatório entre as partes é um instituto imemorialmente previsto e favorecido.”⁴⁷⁹

⁴⁷⁷ GIANNINI, A.D. *Instituzioni di Diritto Tributario*. Milano, 1974, p. 207, apud ROSEMBUIJ, Túlio. *La Transaccion Tributaria*. Barcelona: Atelier, 2000, p. 76. Tradução da autora. No original: “*En sus orígenes, la orientación de la doctrina calificaba el concordato tributario como un acuerdo negocial o contractual, frente a lo cual se observaba que las partes no tenían fuerza jurídica de naturaleza negocial, en cuanto que la determinación de la base imponible era un procedimiento vinculado por ley. De ello se infería que tampoco era posible advertir una transacción en el sentido propio del derecho privado, ya que el sujeto activo carece de capacidad de disponer de los derechos objeto del acuerdo.*”

⁴⁷⁸ ROSEMBUIJ, Túlio. *La Transaccion Tributaria*. Barcelona: Atelier, 2000, p. 77. Tradução da autora. No original: “*No obstante, hubo una tercera posición, sostenida por Alessi, Sandulli, Giannini, que, reconocen la existencia de una convención bilateral, en la que el acto de autoridad -acto de determinación consensual- es consecuencia estructural del pacto sobre la determinación, impidiendo la sucesiva impugnación contra el mismo. Es un acuerdo, basado en acto de consenso, contractual o no.*”

⁴⁷⁹ *Ibid.*, p. 76. Tradução da autora. No original: “[...] *un encuentro en el que cada una de las partes de la relación tributaria renuncia a sus máximas intenciones. El concordato, por tanto, resuelve o previene cualquier cuestión inclusive de derecho, asumiendo [...] las características propias de un acto transaccional, con contención recíproca de las exigencias y con el sacrificio de algunas expectativas, exactamente como sucede en otros sectores del ordenamiento en los cuales el encuentro conciliante entre las partes es un instituto imemorialmente previsto y favorecido.*”

Para fazer frente à evasão fiscal, a legislação tributária torna-se cada vez mais rígida para os contribuintes. A imposição de numerosos deveres formais, a determinação de rendimentos estimados baseada em regulamentos, já que os documentos fiscais não refletem o efetivo rendimento dos contribuintes, a pressão fiscal provocada pelas exigências arrecadatórias, o autoritarismo da Administração, geram inúmeros litígios com os contribuintes.

Por essa razão, “abre caminho a idéia de que é necessário conceder mais garantias ao contribuinte, encontrar mais pontos de contato entre a Administração e o contribuinte, evitar a hipertrofia do contencioso fiscal.”⁴⁸⁰

Assim, todo esse quadro leva ao restabelecimento do instituto do *concordato* e, “após as eleições gerais de 1994, uma nova maioria parlamentar — que se diz baseada nos princípios da liberdade de mercado — declara querer instaurar uma nova relação ‘Fisco-contribuinte’ e, desta maneira, temos o regresso da ‘verificação com adesão’ e a nova figura da ‘conciliação judicial’.”⁴⁸¹

6.3.1 *Accertamento con adesione*

O *accertamento con adesione* apresenta-se como ato unilateral de “retificação” ao qual o contribuinte “adere”, como um ato fruto do poder de império. No entanto, no plano substancial, fala-se finalmente de “controvérsia” entre o contribuinte e a Administração.

Portanto, antes da concretização unilateral, existe um momento de paridade intelectual, de confrontação, precedente ao ato de retificação.

Enquanto o *concordato* “[...] do Texto Único de 1958 era uma revisão de um ato precedente de verificação, este de 1994 pode também ser uma modalidade de formação da verificação: verificação, por conseguinte, proposta contraditória.”⁴⁸²

⁴⁸⁰ MOSCHETTI, Francesco. Las posibilidades de acuerdo entre la administración financiera y el contribuyente en el ordenamiento italiano. In *Convención Y Arbitraje en el Derecho Tributario*. Madrid: Marcial Pons, 1996, p. 124. Tradução da autora. No original: “[...] se abre camino la idea de que es necesario conceder más garantías al contribuyente, hallar más puntos de encuentro entre la Administración y el contribuyente, evitar la hipertrofia del contencioso tributario.”

⁴⁸¹ Ibid. Tradução da autora. No original: “Después de las elecciones generales de 1994, una nueva mayoría parlamentaria - que se califica de inspirada en los principios de libertad de mercado- declara querer instaurar una nueva relación Fisco-contribuyente y, de este modo, tenemos el retorno de la comprobación con adhesión y la nueva figura de la conciliación judicial.”

⁴⁸² Ibid., p. 125. Tradução da autora. No original: “[...] del Texto Único de 1958 era una revisión de un ato precedente de comprobación, éste de 1994 puede ser también una modalidad de formación de la comprobación: comprobación, pues, contradictoria.”

A fórmula convencional do *accertamento con adesione* intervém no momento em que o crédito tributário não foi constituído de modo a entrar “em acordo” com o sujeito passivo; durante o processo de fiscalização, formula-se uma proposta de lançamento que se aperfeiçoa em um acordo.

Para Francesco Moschetti, “[...] se de um ponto de vista formal o ‘concordato’ é ainda um ato administrativo unilateral, de um ponto de vista substancial e procedimental pode-se chegar a este ato em um plano de maior paridade.”⁴⁸³

Entretanto, Túlio Rosembuj compreende que “[...] o novo *concordato* se assenta sobre base de negócio contratual, em que as partes, discutindo propostas e contrapropostas, assumem um compromisso. Isso ilustra o conteúdo do acordo e seus efeitos: o *concordato* só ocorre, de fato, mediante o pagamento da dívida tributária transacionada. A adesão do contribuinte não é incondicional, uma vez que se dá num procedimento conflituoso em que todos os elementos são dispostos com a finalidade de solucionar os pontos controvertidos, não só de fato, mas também de direito. Assim, o ato do *concordato* deve ser considerado como um ato composto, bilateral, de consenso.”⁴⁸⁴

O novo *concordato*, ou *accertamento con adesione*, é aplicável a todas as categorias de renda e ao IVA. Além disso, estende-se aos impostos sobre transmissões patrimoniais e sucessões e abarca todos os contribuintes, sejam eles pessoas físicas, entidades ou pessoas jurídicas. Note-se, ainda, que o *concordato* pode ser aplicado como substituto tributário, sobre o qual devem ser efetuados o cálculo e as retenções.⁴⁸⁵

O contribuinte pode utilizar o *concordato* como meio legítimo de resolver conflitos com a Administração nos casos de fatos controvertidos, inclusive naqueles em que houve omissão de declaração anual de IVA ou Renda, apresentação de declarações nulas ou sem assinatura, etc.

⁴⁸³ MOSCHETTI, Francesco. Las posibilidades de acuerdo entre la administración financiera y el contribuyente en el ordenamiento italiano. In *Convención Y Arbitraje en el Derecho Tributario*. Madrid: Marcial Pons, 1996, p. 125. Tradução da autora. No original: “[...] si desde un punto de vista formal el concordato es todavía un ato administrativo unilateral, desde un punto de vista sustantivo y procedimental se puede llegar a este ato en un plano de mayor paridad.”

⁴⁸⁴ ROSEMBUJ, Túlio. *La Transaccion Tributaria*. Barcelona: Atelier, 2000, p. 83. Tradução da autora. No original: “[...] el nuevo concordato se asienta sobre base de negocio contractual, en el cual las partes, discutiendo sobre propuestas y contrapropuestas, llegan a un compromiso. La definición ilustra el contenido del acuerdo y sus efectos, que, solo se perfeccionan mediante el pago de la deuda tributaria transada. La adhesión del contribuyente no es incondicional, puesto que ocurre en un procedimiento contradictorio en el que se confrontan y se disponen todos los elementos para la solución de los puntos controvertidos, no solo de hecho, sino también de derecho, por lo que el acto del concordato debe considerarse como un acto compuesto, bilateral, de consenso.”

⁴⁸⁵ *Ibid.*, p. 81.

As críticas ao *concordato* anterior levaram evidentemente à prudência. O novo *concordato* “é excluído se existe uma infração fiscal e, por outro lado, ele não pode se referir a todos os rendimentos, mas unicamente àqueles para os quais a contabilidade é obrigatória; mesmo nesses casos o *concordato* não pode se estender a todos os aspectos da base de cálculo do tributo, mas apenas à existência, à estimativa, à conexão entre si e à imputação referente a um período fiscal dos componentes positivos e negativos do rendimento. A ‘existência’ e a ‘estimativa’ são questões de fato; a ‘conexão’ e ‘a imputação a um período fiscal’ implicam também interpretações jurídicas. Não são necessários os critérios que a Administração financeira deverá seguir na verificação com adesão (se, por exemplo, como na ‘conciliação judicial’, é admissível apenas se faltam ‘provas certas’), mas é implícito que a Administração deverá considerar-se ligada aos princípios da legalidade e da capacidade contributiva: trata-se, por conseguinte, de uma investigação comum da verdade, não de uma ‘transação’ que altere a verdade dos fatos e a correção da interpretação jurídica.”⁴⁸⁶

O acordo, uma vez formalizado, impede posterior recurso ou reclamação do contribuinte e não pode ser modificado pela Administração.

Logo, é de grande importância a fase de discussão entre as partes; a motivação e a transparência são as principais garantias contra a repetição de todas as degenerações que caracterizavam o “velho” *concordato*.

Nessa etapa, o critério administrativo recomenda avaliar a relação custo-benefício da operação, levando em conta os elementos básicos da estimativa, assim como as cargas e os riscos de perder um eventual litígio (circular nº 235/97 MEF).

Observe-se que o procedimento pode ser iniciado tanto pela Administração como pelo contribuinte. No primeiro caso, a Administração convida o particular a fazer o acordo, com a indicação dos períodos impositivos suscetíveis de definição. Convém assinalar que a aceitação do convite não é obrigatória e, portanto, a recusa deste não caracteriza nenhum

⁴⁸⁶ MOSCHETTI, Francesco. Las posibilidades de acuerdo entre la administración financiera y el contribuyente en el ordenamiento italiano. In *Convención Y Arbitraje en el Derecho Tributario*. Madrid: Marcial Pons, 1996, p. 126. Tradução da autora. No original: “El concordato aquí considerado está excluído si existe un delito tributario y, por otra parte, no puede referirse a todas las rentas, sino únicamente a aquellas para las que es obligatoria la llevanza de contabilidad; incluso para estas rentas, el concordato no puede extenderse a todos los aspectos de la base imponible, sino sólo a la existencia, la estimación, la conexión entre sí y la imputación a un período impositivo de los componentes positivos y negativos de la renta. La existencia y la estimación son típicas cuestiones de hecho; la conexión y la imputación a un período impositivo implican también interpretaciones jurídicas. No se precisan los criterios que la Administración financiera deberá seguir en la comprobación con adhesión (sí, p. ej., como en la conciliación judicial, es admisible sólo si faltan pruebas ciertas), pero está implícito que la Administración financiera deberá considerarse vinculada a los principios de legalidad y de capacidad contributiva: se trata, pues, de una búsqueda común de la verdad, no de una transacción que altere la verdad de los hechos y la corrección de la interpretación jurídica.”

descumprimento legal. No segundo caso, o contribuinte propõe o acordo, quando houver questão passível de comprovação ou investigação, ou quando for notificado de um lançamento.

O procedimento é concluído com a redação de um ato de definição. Porém, o *concordato* não é efetuado senão com o pagamento integral da dívida ou com o pagamento da primeira parcela e da oferta de autorizações, em caso de pagamento a ser realizado em até três anos. Enquanto o contribuinte não paga a dívida, não recebe o ato de quitação.

A mora ou o descumprimento do acordo pelo contribuinte supõe a recuperação do pleno poder administrativo-tributário e, em conseqüência, extingue o procedimento realizado.

6.3.2 *Aquiescenza*

Por último, o D.L. 218/19, de junho de 1997, propõe a conformidade ao ato de lançamento (aquiescência); a vantagem é que, se o contribuinte renuncia à impugnação, obtém uma redução da sanção em 25% da importância fixada no ato administrativo. Entretanto, a renúncia também pressupõe adesão, e o contribuinte deve efetuar o pagamento da dívida dentro de prazo para a apresentação de recurso ou reclamação. O âmbito cobre os tributos sobre a renda, o IVA, as transmissões patrimoniais e as sucessões.

Note-se que a aquiescência é um ato de consenso, não é um procedimento contratual. É um típico ato concursal expressando os interesses próprios e particulares de cada uma das partes.

A fórmula do *accertamento con adesione* intervém “no momento em que o crédito fiscal ainda não foi declarado e constituído, de modo que se recorra ao sujeito passivo para fechamento de um acordo no encontro contraditório; com base nisso, formula-se a proposta de lançamento. Em todo caso, o encontro entre contribuinte e Administração é reduzido à contribuição pelo primeiro dos dados significativos que deverão ser avaliados pelo órgão competente, circunstância que respeita plenamente o princípio da legalidade e o dogma da indisponibilidade do crédito fiscal, afastando assim qualquer tentativa negociadora em relação à obrigação fiscal *ex lege*.”⁴⁸⁷

⁴⁸⁷ GARCÍA, Gemma Patón. La pianificazione fiscale concordata: una técnica convencional del derecho tributario italiano. In *Técnicas Convencionales en el Ámbito Tributario* - Perspectivas de derecho interno, comparado y comunitário. Barcelona: Atelier, 2007, p. 87. Tradução da autora. No original: “La fórmula convencional del *accertamento con adesione* interviene en un momento en que el crédito tributario todavía está por demostrar y determinar de manera que se va a recurrir al concurso del sujeto pasivo para estos menesteres

6.3.3 Conciliazione Giudiziale

A *Conciliazione Giudiziale* é a possibilidade de acordo entre Administração e contribuinte introduzida em 1994 (DL de 30 de setembro de 1994, n° 564, transformando a Lei de 30 de novembro de 1994, n° 656, que introduziu no DPR 1972, de n° 636, sobre o regulamento do processo fiscal, o art. 20).

O quadro de aplicação da *Conciliazione Giudiziale* é mais abrangente do que o do *accertamento con adesione*, pois:

a) Afeta todas as questões de fato relativas aos impostos que são de competência das Comissões Fiscais (o *accertamento con adesione* refere-se apenas a alguns aspectos do rendimento empresarial, do trabalho independente e do IVA, bem como do valor dos bens no que diz respeito aos impostos sobre as transmissões);

b) Não há exclusão de matéria em razão do caráter penal.

O único limite é que a controvérsia não pode ser resolvida se não houver “provas concretas”. No que se refere ao caráter de “provas concretas”, a interpretação administrativa faz referência fundamentalmente a ensaios documentais que contêm elementos que levam a uma conclusão unívoca, não derivada, conseqüentemente, de presunção.

A doutrina italiana “distingue duas modalidades de ‘conciliação judicial’: o ‘acordo preventivo’ e o acordo perante o Tribunal, se já instaurada a instância. O chamado ‘acordo preventivo’ dá-se quando a Administração Fiscal deposita na Secretaria do juízo uma ‘proposta de conciliação’ à qual o contribuinte tenha aderido previamente.”⁴⁸⁸

Em tal caso, se o presidente da Comissão ou outro juiz que este designa considera admissível a proposta, dita um decreto de “extinção do julgamento” por conciliação. Assim, “é possível acordos em situações nas quais não se poderia utilizar o acerto por adesão, uma vez que o legislador italiano entendeu que a chancela judicial, ainda que formal, parece atribuir mais segurança à correção e justiça dos acordos, além de garantir maior paridade das

en el encuentro contradictorio, siendo a partir de esta actividad sobre la que se formularía la propuesta de liquidación. En cualquier caso, el encuentro entre contribuyente y Administración se reduce a la aportación por el primero de los datos relevantes que habrán de ser valorados por el órgano competente, circunstancia que respeta plenamente el principio de legalidad y el dogma de la indisponibilidad del crédito tributario, descartándose así cualquier intento negociador en relación con la obligación tributaria ex lege.”

⁴⁸⁸ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Transações administrativas: um contributo ao estudo do contrato administrativo como mecanismo de prevenção e terminação de litígios e como alternativa à atuação administrativa autoritária, no contexto de uma administração pública mais democrática*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 399.

partes nas tratativas.”⁴⁸⁹ A conciliação judicial tem um caráter transacional mediante o qual o procedimento contencioso se dá por meio de acordo entre as partes, extinguindo o pleito.

O segundo método, o “acordo perante o Tribunal”, implica, contudo, que um acordo seja alcançado na audiência. A iniciativa da conciliação pode ser do tribunal ou de qualquer parte.

As partes podem propor conciliação ou durante a audiência, ou antes desta, por meio de uma carta. Essa forma de conciliação na audiência ocorre, portanto, perante o tribunal e é formalizada com um “ato de conciliação”, que é o título de cobrança dos montantes devidos. No caso de conciliação, será determinada a extinção do processo.

Na conciliação judicial, o juiz não intervém no conteúdo do acordo e é limitado a “verificar as condições de admissibilidade”. O conteúdo do acordo é, portanto, da vontade da Administração Fiscal e dos contribuintes.

É importante, no entanto, sublinhar que não se trata de um ato unilateral das autoridades fiscais, mas de um acordo entre Administração e Contribuinte. Ele assume, assim, um passo significativo no sentido de permitir uma posição um pouco mais participativa e menos submissa do contribuinte no relacionamento. Essa situação ocorre mais facilmente no “âmbito” do processo em que existe paridade entre as partes.

Se ocorrer antes, o presidente da Comissão avaliará a admissibilidade de acordo e poderá declarar, conforme o caso, a extinção do processo. Se ocorrer depois, a admissão de acordo depende da sessão plenária da Comissão. A sentença ou o auto que põe fim à controvérsia é o título executivo habilitado para a arrecadação.

O exame efetuado pela Comissão ou por seu presidente diz respeito à legitimidade formal e ao tipo de controvérsia. O recurso deve referir-se aos atos impugnáveis na jurisdição das Comissões tributárias e aos termos aprovados sobre os tributos passíveis de conciliação. Não obstante, não podem entrar no mérito do acordo alcançado pelas partes.

O efeito principal da conciliação é a redução das sanções a um terço das somas fixadas pela Administração e não ao mínimo legal, como ocorre no *concordato*. Portanto, como é próprio do instituto, a conciliação, substituindo a sentença, finaliza o procedimento instaurado.

⁴⁸⁹ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Transações administrativas: um contributo ao estudo do contrato administrativo como mecanismo de prevenção e terminação de litígios e como alternativa à atuação administrativa autoritária, no contexto de uma administração pública mais democrática*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 400.

A Administração Tributária renuncia a uma parte do imposto que entende devido e concorda com a redução de sanções em troca do recebimento imediato da quantia acordada; assim, encerra o litígio.

O *concordato* ocorre na esfera administrativa, enquanto a conciliação opera no âmbito jurisdicional.

Nos dois procedimentos, convém insistir, a Administração não exercita seu poder unilateral e imperativo, mas bilateral e conforme consenso. Atua, no *concordato*, de modo neutro, e aceita, na conciliação, a intervenção de outro — o juiz — na fixação de interesse fiscal.

Note-se que as reclamações pendentes perante a Comissão Tributária provincial podem extinguir-se por conciliação. Há, para tal finalidade, dois procedimentos previstos (art.48, D.L.218/1997). Um deles é uma proposta de conciliação na etapa processual, seja de uma das partes ou da própria Comissão; o outro é uma proposta de conciliação da Administração aceita pelo contribuinte, que se consigna no recurso.

A conciliação extraprocessual está condicionada ao fato de o acordo ser apresentado antes ou depois da audiência no tribunal.

6.3.4 *Planificazione Fiscale Concordata*

A *Planificazione Fiscale Concordata* comporta a análise da exposição dos Motivos da Lei Orçamentária para 2005. Os dois pilares que apóiam a política econômica do governo italiano para o exercício 2005 são os seguintes:

1º) no concernente às despesas públicas, aumentá-las em 2% em relação ao ano anterior;

2º) no concernente às receitas que suportam este aumento de despesas públicas, estão incluídas as medidas referentes à instituição do *Planificazione Fiscale Concordata* para o período 2005-2007.

Uma vez fixado o quadro jurídico no qual se desenvolve a *Planificazione Fiscale Concordata*, é necessário efetuar uma análise das disposições que a regulam, para que esta técnica convencional de acordo esteja em conformidade com os objetivos pretendidos, que, por sua vez, lançam luz sobre a evolução do legislador italiano nas técnicas convencionais.

A *Planificazione Fiscale Concordata* consiste na investigação de uma determinação da base de cálculo de imposto "característica", atribuída a um certo grupo de contribuintes que

efetuam atividades empresariais e profissionais, em matéria do Imposto sobre o Rendimento e do Imposto sobre as Sociedades; tal base de cálculo fundamenta-se nos dados sobre o setor.

A planificação fiscal é um novo instituto fiscal, porém não se trata de uma novidade absoluta; pode-se considerá-la uma evolução do "concordato preventivo", previsto em 2005. Consiste em uma determinação unilateral por parte do fisco da base de cálculo da empresa para os três anos seguintes à proposta. Trata-se de um *accertamento con adesione di massa*, ou seja, é a determinação consensual que se imputa a um grupo de contribuintes que realizam determinada atividade empresarial e profissional, em matéria de imposto sobre a renda e imposto sobre a sociedade, baseada em dados e estudos sobre o setor da economia realizados pela Administração.

Se o contribuinte aceita a base de cálculo, a proposta aperfeiçoa-se e, por conseguinte, nos anos futuros poderá verificar-se uma situação melhor para o fisco, se o rendimento atingido for inferior ao estabelecido, porque de qualquer modo os impostos sobre o rendimento serão calculados sobre a base pré-fixada; ou melhor para o contribuinte, se o rendimento atingido for inferior à base de cálculo estabelecida pelo PFC.

O contribuinte não deve fazer nada, apenas esperar a iniciativa do fisco, que lhe enviará a proposta de planificação fiscal, ou a base de cálculo da sua atividade, para os três anos seguintes, com a exclusão de eventuais rendimentos positivos ou negativos.

Esse âmbito engloba os rendimentos de empresa ou de trabalho autônomo (dos profissionais).

Quanto à proposta do fisco, o contribuinte pode ou ignorá-la, se não deseja adesão ao PFC; ou aceitá-la dentro de 60 dias, se quer aderir à planificação fiscal estabelecida para os três anos seguintes; ou relançar, isto é, apresentar ao fisco uma proposta alternativa mais favorável, mas esta possibilidade é concedida apenas quando fica demonstrado que a proposta originária da Administração não está bem fundamentada.

A ausência de fundamento pressupõe, por sua vez, uma incoerência entre os dados ou elementos estruturais utilizados na atividade e os considerados na formulação da proposta. A adesão à planificação fiscal estabelecida vincula o contribuinte a declarar por três anos pelo menos o rendimento estabelecido, contudo, se acontecimentos extraordinários e imprevisíveis impedirem que obtenha o rendimento pactuado com o fisco, pode sempre declarar o menor rendimento (inferior à base de cálculo) por ele contabilizado.

Nesse caso, a Administração procederá à verificação parcial para determinar a diferença entre o rendimento declarado e o estabelecido. A Administração enviará ao

contribuinte uma proposta “personalizada” formulada com base nos estudos do setor e nos dados declarados pelo contribuinte.

O contribuinte, ao receber a proposta, poderá, antes de 30 dias, ou aderir a esta, ou impugná-la, documentando a insuficiência de fundamento da proposta do fisco.

6.4 Espanha

Na Espanha admite-se uma espécie de acordo, chamado de *actas de conformidad*, precedido de uma negociação e eventualmente de uma transação entre o contribuinte e o Fisco, embora não haja o explícito reconhecimento do mecanismo nem normas reguladoras no direito positivo a esse respeito. Isso ocorre principalmente porque o legislador resiste a qualquer tipo de convenção na aplicação dos tributos, em razão da regência do princípio da legalidade. Mas, na prática, questões como perícias contraditórias, preços de transferências, gastos com amortização e inversões, entre outras, são questões cujos procedimentos de fiscalização levam a acordos de fato. Por meio dessas *actas de conformidad*, o contribuinte aceita a proposta do Fisco com redução de sanções.⁴⁹⁰

O art. 7.3 da *Ley General Presupuestaria* (Ley 47/2003, de 26 de noviembre) proíbe arbitragem e transações judiciais ou extrajudiciais sobre direitos da Fazenda Pública, a não ser mediante "Real Decreto" acordado no *Consejo* de Ministros, ouvido o plenário do *Consejo* de Estado:

“Art. 7. Limites a que estão sujeitos os direitos das Fazendas Públicas estatais.

1. não poderão ser alienados, gravados nem arrendados os direitos econômicos das Fazendas Públicas estatais fora dos casos regulados pelas leis.
2. não se atribuirão também isenções, diminuições, nem moratórias no pagamento dos direitos às Fazendas Públicas estatais, exceto nos casos e na forma que estabelecerem as leis, sem prejuízo do estabelecido no art. 16 desta lei.
3. sem prejuízo do estabelecido no parágrafo 2 do art. 10 desta Lei, não se poderá transigir judicial nem extrajudicialmente sobre os direitos das Fazendas Públicas estatais, nem apresentar à arbitragem as disputas que são suscitadas no que diz respeito a estes, mas por real

⁴⁹⁰ RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. Mecanismos alternativos na solução de conflitos em matéria tributária. In *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, ano 11, nº 49, março/abril. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 59-60.

decreto decidido em Conselho de Ministros, após prévia audiência do Estado em sessão plenária.”⁴⁹¹

Observamos que, “se os dispositivos não impedem transações como meio de terminação de conflitos, elevam muito o nível competencial da decisão. O que se pode concluir é que a possibilidade de celebrar contrato de transação administrativo-tributário não foi afastada, definitivamente, do Direito espanhol, embora o ordenamento não tenha facilitado a solução acordada nessa seara.”⁴⁹²

6.4.1 *Actas con acuerdo*

A *Ley General Tributaria* (*Ley 58/2003, de 17 de diciembre*), no art.155,⁴⁹³ prevê a possibilidade de celebração de *actas con acuerdo* (acordos prévios ao lançamento), quando a elaboração da proposta de regularização deve limitar-se à aplicação de conceitos jurídicos indeterminados, quando a apreciação dos fatos concretos for necessária para a aplicação correta da norma, ou quando for necessário efetuar estimativas, avaliações, medição de dados, elementos ou características significativas para a obrigação tributária que não possam ser quantificadas de forma precisa. Nesses casos a Administração, antes do lançamento, poderá concretizar essa aplicação, a apreciação destes fatos ou a estimativa, a avaliação por meio de um acordo com o sujeito passivo nos termos previstos em lei.

O “ato de acordo” incluirá necessariamente o seguinte conteúdo: o fundamento à aplicação, à estimativa, à avaliação ou à medida efetuada. Também, os elementos de fato, os fundamentos jurídicos, a quantificação da proposta de regularização e, se for o caso, a quantificação da proposta de sanção.

⁴⁹¹ Tradução da autora. No original: “Artículo 7. Límites a que están sujetos los derechos de la Hacienda Pública estatal. 1. No se podrán enajenar, gravar ni arrendar los derechos económicos de la Hacienda Pública estatal fuera de los casos regulados por las leyes. 2. Tampoco se concederán exenciones, condonaciones, rebajas ni moratorias en el pago de los derechos a la Hacienda Pública estatal, sino en los casos y formas que determinen las leyes, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 16 de esta Ley. 3. Sin perjuicio de lo establecido en el apartado 2 del artículo 10 de esta Ley, no se podrá transigir judicial ni extrajudicialmente sobre los derechos de la Hacienda Pública estatal, ni someter a arbitraje las contiendas que se susciten respecto de los mismos, sino mediante real decreto acordado en Consejo de Ministros, previa audiencia del de Estado en pleno.”

⁴⁹² BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Transações administrativas: um contributo ao estudo do contrato administrativo como mecanismo de prevenção e terminação de litígios e como alternativa à atuação administrativa autoritária, no contexto de uma administração pública mais democrática*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 408.

⁴⁹³ Ver anexo B.

Para a assinatura do ato de acordo, são necessárias as seguintes condições: autorização do órgão competente e responsável, uma carta de crédito de uma instituição financeira ou certificado de seguro caução no valor suficiente para garantir o acordo.

O acordo será finalizado pela assinatura do ato pelo sujeito passivo ou seu representante e pela Administração tributária.

Será considerado produzido e notificado o lançamento e, se for o caso, imposta e notificada a sanção, nos termos das propostas formuladas se, passados dez dias, contados da data do ato, não tenha sido notificado órgão competente sobre eventuais erros materiais do “ato de acordo”.

A falta de assinatura do acordo num procedimento de fiscalização não poderá ser motivo de recurso contra as liquidações derivadas de atos de conformidade ou desacordo.⁴⁹⁴

Nos casos das *Actas con acuerdo* “parece não haver dúvidas de que a Administração Fiscal e o contribuinte celebram verdadeiro contrato de transação”.⁴⁹⁵

6.4.2 *Actas de conformidad*

A *Ley General Tributária* espanhola prevê, no art. 156,⁴⁹⁶ as *Actas de conformidad*. Antes da assinatura do ato de conformidade, haverá diligência de audiência aos interessados, de modo que cada parte alegue o que convém a seu favor.

Quando o contribuinte ou o seu representante manifestar a sua conformidade com a proposta de regularização formulada pela Administração, deverá registrar essa circunstância no ato.

Será considerado produzido e notificado o lançamento de acordo com a proposta formulada no ato se, num prazo de um mês contado do dia seguinte ao do ato, for notificada no acordo o interessado do órgão competente para liquidar, com os seguintes conteúdos: a. retificando erros materiais; b. ordenando inserção de atividades no processo; c. confirmando o lançamento proposto no ato; d. considerando que na proposta de lançamento existiu um erro

⁴⁹⁴ Ver Artículo 155. *Actas con acuerdo*. [...] 7. La falta de suscripción de un acta con acuerdo en un procedimiento inspector no podrá ser motivo de recurso o reclamación contra las liquidaciones derivadas de actas de conformidad o disconformidad.

⁴⁹⁵ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Transações administrativas: um contributo ao estudo do contrato administrativo como mecanismo de prevenção e terminação de litígios e como alternativa à atuação administrativa autoritária, no contexto de uma administração pública mais democrática*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 408.

⁴⁹⁶ Ver anexo B.

na apreciação dos fatos ou na aplicação das normas jurídicas, dando ao interessado prazo de audiência anterior ao lançamento.⁴⁹⁷

Quanto à natureza jurídica das *actas de conformidad*, existem, basicamente, duas posições doutrinárias: há aqueles que a consideram como transação e aqueles que a entendem como confissão extrajudicial.

Compreendida como “transação ou como confissão extrajudicial, é verdade que a conformidade do contribuinte à proposta de ata feita pelo Fisco encontra tradicional aceitação nos domínios tributários. É a lei que permite a composição de interesses e estabelece as contraprestações recíprocas em sua regulação, dando ensejo a um intercâmbio de benefícios entre devedor e credor, isto é, renúncia à impugnação, por um lado, e redução de sanções, por outro.”⁴⁹⁸

A primeira proposição defende a correspondência com *actas de inventación* e foi seguida pela doutrina dos tribunais Económico-Administrativos na década de sessenta na Espanha.

Em várias dessas decisões observou-se que “ninguém pode legitimamente ir contra os seus próprios atos e que as *actas de conformidad* não apenas supõem a aceitação dos fatos, mas também da base de cálculo sobre a qual não cabe discussão, exceto para erros no lançamento ou na aceitação dos atos por erro de consentimento, o que poderia resultar na anulação da decisão, de acordo com o art. 1265 do Cc’ (Resoluções do TEAC de 11 de fevereiro e 17 de dezembro de 1968, 10 de junho e 19 de novembro de 1969).”⁴⁹⁹

Outros doutrinadores entendem que se trata de uma confissão extrajudicial e situam o ato no campo probatório. Especificamente, esses fatos são considerados confessados extrajudicialmente pelo contribuinte.

⁴⁹⁷ Ver Artículo 156. Actas de conformidad. [...] Se entenderá producida y notificada la liquidación tributaria de acuerdo con la propuesta formulada en el acta si, en el plazo de un mes contado desde el día siguiente a la fecha del acta, no se hubiera notificado al interesado acuerdo del órgano competente para liquidar, con alguno de los siguientes contenidos:

- a. Rectificando errores materiales.
- b. Ordenando completar el expediente mediante la realización de las actuaciones que procedan.
- c. Confirmando la liquidación propuesta en el acta.
- d. Estimando que en la propuesta de liquidación ha existido error en la apreciación de los hechos o indebida aplicación de las normas jurídicas y concediendo al interesado plazo de audiencia previo a la liquidación que se practique.

⁴⁹⁸ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Transações administrativas: um contributo ao estudo do contrato administrativo como mecanismo de prevenção e terminação de litígios e como alternativa à atuação administrativa autoritária, no contexto de uma administração pública mais democrática*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 409-410.

⁴⁹⁹ MONTALVO, Rafael Fernandez. La jurisdicción contencioso-administrativa ante la revisión de los actos fruto de la transacción entre las partes: alcance de la actuación revisora. Análisis del artículo 76 del proyecto de la ley reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa. In *Convención Y Arbitraje en el Derecho Tributario*. Madrid: Marcial Pons, 1996, p. 108.

Uma outra posição é a de C. Palao Taboada,⁵⁰⁰ para quem a conformidade é um verdadeiro ato de verificação consensual ou de identificação dos elementos necessários para a aplicação do tributo, tanto para o contribuinte como para a Administração.

O lançamento derivado de *actas de conformidad* é suscetível de impugnação no que concerne às normas aplicadas. Entretanto, o sujeito passivo não poderá impugnar fatos e elementos da base de cálculo, ou seja, matéria que tenha sido tratada nas *actas de conformidad*, salvo se provar ter ocorrido erro de direito. “Nesse caso, ocorre confissão extrajudicial, mas não transação. Para outra corrente, a conformidade do contribuinte expressa na ata se refere não apenas aos fatos, mas à totalidade de seu conteúdo, abarcando, portanto, igualmente, as correspondentes qualificações jurídicas e a proposta de lançamento. Nesse sentido, a ata de conformidade é entendida como transação.”⁵⁰¹

As *actas con acuerdo* e os *actas de conformidad*, conforme o art. 188 da Ley General Tributária,⁵⁰² não afetam os tributos, mas reduzem as multas nas seguintes proporções: em 50%, nas *actas con acuerdo*; em 30%, nas *actas de conformidad*.

6.5 Estados Unidos

Nos Estados Unidos a matéria tributária federal pode ser discutida em três jurisdições: *Tax Court*, *District Courts* e *Court of Claims*.

A *Tax Court* é a mais usada esfera judicial para discussão de matéria tributária federal. É o fórum escolhido pela maioria dos interessados, embora as estatísticas demonstrem que contribuintes perdem com mais frequência na *Tax Court* do que em qualquer outro tribunal. Trata-se de corte altamente especializada, dona de reconhecido tirocínio em temas

⁵⁰⁰ MONTALVO, Rafael Fernandez. La jurisdicción contencioso-administrativa ante la revisión de los actos fruto de la transacción entre las partes: alcance de la actuación revisora. Análisis del artículo 76 del proyecto de la ley reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa. In *Convención Y Arbitraje en el Derecho Tributario*. Madrid: Marcial Pons, 1996, p. 108.

⁵⁰¹ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Transações administrativas: um contributo ao estudo do contrato administrativo como mecanismo de prevenção e terminação de litígios e como alternativa à atuação administrativa autoritária, no contexto de uma administração pública mais democrática*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 409.

⁵⁰² “Artículo 188. Reducción de las sanciones.

1. La cuantía de las sanciones pecuniarias impuestas según los artículos 191 a 197 de esta Ley se reducirá en los siguientes porcentajes:

Un 50 % en los supuestos de actas con acuerdo previstos en el artículo 155 de esta Ley.

Un 30 % en los supuestos de conformidad. [...].

fazendários. Sua importância funda-se na desnecessidade de depósito ou pagamento prévio dos valores questionados para que se oportunize a discussão.⁵⁰³

Os litígios judiciais no “sistema federal americano têm um custo muito alto e incerto tanto para a Administração quanto para o contribuinte, o que leva a Administração a envidar todos os esforços para resolver as questões em fase administrativa, em um departamento específico, o *Internal Revenue Service* (IRS), que poderá até remetê-las ao Departamento de Justiça após as fases administrativas de instrução.”⁵⁰⁴

No campo tributário, “[...] a transação e os mecanismos alternativos de solução dos débitos para com o Erário são amplamente utilizados, constituindo-se ‘prática corriqueira’, e não fenômeno excepcional do *Internal Revenue Service* (IRS).”⁵⁰⁵

A reestruturação do *Internal Revenue Service* e a Lei de Reforma, de 22 de julho de 1998, ressaltam a transação e a negociação entre o contribuinte e a Administração Tributária americana. O acordo e a convenção, que buscam resolver os conflitos, são sempre a título prévio à ordem judicial.⁵⁰⁶

O *Internal Revenue Code* (Título 26 do *United States Code*), em seu Capítulo 74 (*Closing agreements and Compromises*), “prevê expressamente formulários e procedimentos específicos que possibilitam o acesso isonômico, sem maiores complicações, a qualquer contribuinte, grande ou pequeno, que pretenda realizar transação administrativo-tributária.”⁵⁰⁷

O ordenamento prevê dois instrumentos de conciliação: *Closing Agreement* e *Offer in Compromise*, e um de arbitragem: *Alternative Dispute Resolution Procedures*.

⁵⁰³ GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=10343&p=1>. Acesso em 25 de dezembro de 2007.

⁵⁰⁴ RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. Mecanismos alternativos na solução de conflitos em matéria tributária. In *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, ano 11, n. 49, março/abril. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 60.

⁵⁰⁵ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Transações administrativas: um contributo ao estudo do contrato administrativo como mecanismo de prevenção e terminação de litígios e como alternativa à atuação administrativa autoritária, no contexto de uma administração pública mais democrática*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 403.

⁵⁰⁶ Ver ROSEMBUJ, Túlio. *La Transaccion Tributaria*. Barcelona: Atelier, 2000, p. 84.

⁵⁰⁷ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Transações administrativas: um contributo ao estudo do contrato administrativo como mecanismo de prevenção e terminação de litígios e como alternativa à atuação administrativa autoritária, no contexto de uma administração pública mais democrática*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 403.

6.5.1 *Closing Agreement*

Os *closing agreements* são acordos conclusivos extrajudiciais entre o contribuinte e a Administração; buscam resolver de forma definitiva questões tributárias (seção 7121 do Capítulo 74 do *Internal Revenue Code*). O contribuinte pode solicitar mediação ou arbitragem no caso de tentativa frustrada de acordo conclusivo (*classe agreement*).⁵⁰⁸

O acordo conclusivo é uma transação entre a Administração e o contribuinte que encerra de modo total e definitivo as controvérsias tributárias com base em concessões recíprocas, abrangendo qualquer imposto e período impositivo, seja com referência à dívida total ou a alguns de seus componentes. O acordo conclusivo é escrito, formal e obriga definitivamente as partes signatárias.

A Administração tem ampla discricionariedade para chegar a acordos de aprazamento de pagamentos com o contribuinte (seção 6159 *IRC*).

Tais acordos podem ser celebrados a qualquer momento, antes de a questão ser submetida à Corte de Justiça, exceto em situações especiais (como no caso de falência, quando se exige a autorização da Corte).

A competência para finalizar os *closing agreements* é do Secretário de Tesouro, entretanto tais funções foram delegadas ao *Commissioner of Internal Revenue pela Treasury Order n. 150-07*, de 18 de novembro de 1953, que, por sua vez, foram subdelegadas para as repartições locais do *Internal Revenue Service* a que o contribuinte esteja vinculado.

O acordo, por escrito, da Administração com o contribuinte em relação às obrigações tributárias pode referir qualquer período tributável. Fechado o acordo, será final e conclusivo, exceto em caso de fraude ou de falsas declarações.

O Secretário do Tesouro tem responsabilidade civil e penal decorrente do acordo. Este documento, acordo, deve ser arquivado no gabinete do Secretário para receber parecer do departamento de Tesouraria ou de seu delegado, com estas informações:

- (1) o montante do imposto avaliado;
- (2) o montante dos juros, do adicional ao imposto, ou da penalidade Fiscal, imposta por lei ao contribuinte;
- (3) o montante proposto para o pagamento nos termos do acordo.

O compromisso está sujeito à revisão do Secretário do Tesouro.

⁵⁰⁸ Ver ROSEMBUJ, Túlio. *La Transaccion Tributaria*. Barcelona: Atelier, 2000, p. 87.

Os *closing agreements* são considerados, pela doutrina e pela jurisprudência norte-americanas, "acordos conforme a lei", vinculantes e definitivos, mesmo na ausência de reciprocidade, independentemente de seu conteúdo específico; note-se que não são verdadeiros contratos, embora o Direito norte-americano entenda que devam ser interpretados segundo as normas que regem os contratos.

6.5.2 *Offer in Compromise*

O *offer in compromise*, ou compromisso de oferta, seção 7122 do *IRC*, é um acordo entre a Administração e o contribuinte, isto é, uma "oferta para transação".

O contribuinte oferece ao Erário uma quantia em dinheiro menor do que aquela que constitui o crédito tributário, para obter acordo que possibilite a extinção da obrigação tributária. O objetivo é que se efetue o pagamento, ainda que o montante seja inferior à dívida tributária.

Trata-se de um acordo contratual que resulta numa negociação, uma oferta e uma contra-oferta, visando ao compromisso referente ao pagamento de dívida tributária. O compromisso de oferta justifica-se por facilitar a arrecadação e por estimular o contribuinte ao cumprimento de suas obrigações futuras.

Diante de razões “que justifiquem a aceitação de pagamento reduzido, o Fisco concorda com prejuízo ‘aparente’, uma vez que a proposta é inferior ao montante integral do crédito tributário.”⁵⁰⁹

A competência “para celebrar o *compromise* é do Secretário do Tesouro, com delegação ao *Commissioner of Internal Revenue*.”⁵¹⁰

O compromisso de oferta tem três modalidades: uma que se fundamenta na dúvida referente à responsabilidade do sujeito passivo da obrigação tributária (*doubt as to liability*); outra que se fundamenta na dúvida referente à impossibilidade de pagamento da dívida (*doubt as to collectibility*); e outra, ainda, que se refere ao interesse em uma administração mais efetiva da tributação (*effective tax administration*).

⁵⁰⁹ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Transações administrativas: um contributo ao estudo do contrato administrativo como mecanismo de prevenção e terminação de litígios e como alternativa à atuação administrativa autoritária, no contexto de uma administração pública mais democrática*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 404.

⁵¹⁰ *Ibid.*, p. 405.

Quanto à dúvida sobre a responsabilidade, “[...] pode-se afirmar que se dá em razão da diferença entre as questões de fato e as jurídicas. Note-se que tal dúvida não existiria se o Poder Judicial tivesse decidido a esse respeito. [...] Ressalte-se ainda que a dúvida sobre a responsabilidade da dívida não é a fonte principal de compromissos de oferta; estes se baseiam, sobretudo, na dúvida relativa ao pagamento da dívida.”⁵¹¹

Na caso de *doubt as to collectibility*, “[...] o Fisco deve estabelecer um ‘potencial razoável de cobrança’, que equivale ao valor líquido dos bens do contribuinte mais um valor que poderia ser cobrado dos seus rendimentos futuros.”⁵¹²

A oferta do contribuinte baseia-se em dois elementos: o valor do seu patrimônio e seus rendimentos potenciais futuros. E a “particularidade reside no fato de o valor utilizado no patrimônio não ser o valor comum de mercado, mas o que pode derivar da sua venda inevitável. A Administração considera que o valor do lançamento a ser empregado é o que resulta ‘da venda de um bem numa situação em que as pressões financeiras provocam a transmissão num curto período de tempo’.”⁵¹³

Na *effective tax administration* permite-se “[...] a celebração da transação em circunstâncias excepcionais (a cobrança do tributo pode criar um problema econômico, ou é injusta ou não equitativa) que não se enquadram perfeitamente nas duas hipóteses anteriores, desde que exista motivo relevante não especificado que possa justificar a aceitação da proposta do sujeito passivo da tributação.”⁵¹⁴

O *IRS* é livre, então, para aceitar ou rejeitar o compromisso. O principal efeito da aceitação é que a dívida tributária é precisamente reduzida à quantidade da oferta formulada.

O contribuinte pode proceder ao pagamento imediato da dívida ou solicitar o seu adiamento por até cinco anos. O *IRS* exige o cumprimento correto e pontual de todas as obrigações fiscais para os cinco anos seguintes. Isso significa que permanece com o poder de

⁵¹¹ ROSEMBUJ, Túlio. *La Transaccion Tributaria*. Barcelona: Atelier, 2000, p. 85. Tradução da autora. No original: “[...] puede afirmarse que se apoya en la diferencia sobre cuestiones de hecho o jurídicas. Así, la duda no existirá, si el Poder Judicial hubiera decidido al respecto. [...] La duda sobre el mérito de la deuda no es la fuente principal de compromiso de oferta, que se basa, sobre todo, en la duda sobre el pago de la deuda.”

⁵¹² BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Transações administrativas: um contributo ao estudo do contrato administrativo como mecanismo de prevenção e terminação de litígios e como alternativa à atuação administrativa autoritária, no contexto de uma administração pública mais democrática*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 405.

⁵¹³ ROSEMBUJ, Túlio. *La Transaccion Tributaria*. Barcelona: Atelier, 2000, p. 85-86. Tradução da autora. No original: “La particularidad reside en que el valor utilizado en el patrimonio no es el valor ordinario de mercado, sino el que pueda derivar de su venta forzosa. La Administración considera que el valor de liquidación a emplearse es aquel que resulta de la ‘venta de un bien en una situación en la cual las presiones financieras provocan la transmisión en un corto periodo de tiempo’.”

⁵¹⁴ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Transações administrativas: um contributo ao estudo do contrato administrativo como mecanismo de prevenção e terminação de litígios e como alternativa à atuação administrativa autoritária, no contexto de uma administração pública mais democrática*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 405.

revogar o acordo firmado, caso não seja cumprido, conservando o dinheiro já pago e podendo exigir por meio de “pressão” o resto da dívida originalmente contraída.

A seção 7123 do *IRC* determina que as tentativas frustradas de compromisso podem ser suscetíveis de resolução de conflitos no escritório de Apelação pela mediação ou arbitragem.

Contrariamente ao compromisso de oferta, há o *classe agreement*, ou o acordo conclusivo, que é um contrato de extinção da dívida do contribuinte no que diz respeito à dívida total ou a um dos seus componentes. O contribuinte pode solicitar mediação ou arbitragem no caso de tentativa frustrada de *classe agreement*.⁵¹⁵

O acordo conclusivo é uma transação entre a Administração e o contribuinte que fecha de modo definitivo qualquer questão de litígio sobre obrigação tributária com base em concessões recíprocas, abrangendo qualquer imposto e período impositivo, mas restringindo sua existência no caso de fraude ou simulação.

A transação ocorre no “escritório” de Apelação e o ato do acordo se formula na *Appeals Conference*, que é uma reunião entre o contribuinte e a Administração, para a solução dos conflitos submetidos à transação.

O fundamento do acordo conclusivo é a constatação e a liquidação da dívida presente, tanto do contribuinte como da Administração, bem como a prevenção de litígio futuro a respeito da questão discutida.

A característica desse tipo de acordo conclusivo é que, ao contrário do compromisso de oferta, pode-se admitir perda financeira, ou seja, pode não haver contraprestação em moeda corrente.

6.5.3 Alternative Dispute Resolution Procedures

A arbitragem foi usada primeiramente para resolver disputas comerciais de contrato e disputas trabalhistas, desde que as partes tenham concordado anteriormente com a aplicação desse mecanismo. A arbitragem tem se expandido para englobar as diversas matérias legais, incluindo os direitos relativos a emprego e outros que implicam interesses públicos importantes.⁵¹⁶

⁵¹⁵ Ver ROSEMBUJ, Túlio. *La Transaccion Tributaria*. Barcelona: Atelier, 2000, p. 87.

⁵¹⁶ Ver BURNHAM, William. *Introduction to the Law and Legal System of the United States*. 5. ed. St. Paul: Thomson, 2006, p. 248.

Nos Estados Unidos, “o árbitro, ao contrário de um mediador, decide a disputa entre as partes. A audiência é conduzida geralmente como um julgamento. Os advogados das partes apresentam suas provas e os argumentos ao árbitro e este profere uma decisão, geralmente por escrito. Muitos acordos de arbitragem incorporam as regras da Associação Americana de Arbitragem, uma organização privada que serve como uma câmara de compensação. Embora a arbitragem seja similar à decisão judicial do caso, pode ter a vantagem de ser menos formal, mais barata, e mais rápida. O principal benefício da arbitragem é que as partes podem preparar seu próprio procedimento e escolher os responsáveis pelas decisões, os especialistas na matéria da disputa.”⁵¹⁷

A admissão da arbitragem nos casos de litígio fiscal “no ordenamento norte-americano insere-se, de resto, num contexto suscetível ao emprego de técnicas alternativas de resolução de litígios no domínio fiscal, que incluem não só a arbitragem mas também a mediação. Estas se concretizam, por último, no chamado *Fast Track Settlement Program* (FTS), implementado na seqüência dos bons resultados atribuídos ao *Fast Track Dispute Resolution Pilot Program*, programa piloto instituído em janeiro de 2000 (por um período de dois anos), que previa a resolução arbitral dos litígios relativos a questões de fato que ocorressem entre o *IRS* e os contribuintes.”⁵¹⁸

A arbitragem tributária nos Estados Unidos da América vem sendo “lentamente cada vez mais utilizada para resolver conflitos na aplicação e na interpretação de convenções de dupla imposição fiscal local ou internacional. Também é adotada como procedimento nas questões referentes aos mercados comuns.”⁵¹⁹

A *Tax Court Rule 124* “prevê, na realidade, a submissão de litígios fiscais a árbitros, mediante acordo (sujeito a requisitos definidos) entre o *Internal Revenue Service* (IRS) e o contribuinte. O âmbito de aplicação desta *voluntary binding arbitration* é circunscrito, todavia, às ‘questões de fato’.”⁵²⁰

⁵¹⁷ BURNHAM, William. *Introduction to the Law and Legal System of the United States*. 5. ed. St. Paul: Thomson, 2006, p. 248. Tradução da autora. No original: “Arbitration Unlike a mediator, an arbitrator decides the dispute between the parties. The arbitration hearing is generally conducted like a trial. Attorneys for both sides present their evidence and arguments to the arbitrator and the arbitrator renders a decision, usually in written form. Many arbitration agreements incorporate the rules of the American Arbitration Association, a private organization that serves as a clearinghouse for arbitration. Though arbitration is similar to judicial resolution of the case, it can have the advantage of being less formal, less expensive, and less time-consuming. A major advantage of arbitration is that the parties can design their own procedure and choose decision-makers who have specialized knowledge useful in deciding their dispute.”

⁵¹⁸ OLIVEIRA, Ana Perestrelo de. *Arbitragem de litígios com entes públicos*. Coimbra: Almedina, 2007, p. 87.

⁵¹⁹ NAVARRINE, Susana Camila; ASOREY, Ruben O. *Arbitraje - Jurisdiccion Arbitral em Controversias com el Estado, proceso arbitral em cuestiones tributarias*. Buenos Aires: La Ley, 1992, p. 75.

⁵²⁰ OLIVEIRA, Ana Perestrelo de. *Arbitragem de litígios com entes públicos*. Coimbra: Almedina, 2007, p. 87.

As partes devem estar cientes do seguinte: a) há obrigatoriedade de que ambas acatem a decisão do árbitro depois de firmado o acordo; b) é preciso conhecer a identidade do árbitro ou o procedimento utilizado para a escolha deste; c) é necessário decidir de que modo serão pagas a remuneração e as despesas do árbitro, bem como os outros custos entre as partes; d) cabe à Corte designar o árbitro e às partes informar à Corte sobre as conclusões da arbitragem.

Os sistemas alternativos de “mediação e arbitragem vêm sendo implementados por programas piloto, com procedimentos abreviados. A mediação tem sido utilizada no caso de empresas menores; os procedimentos arbitrais têm sido empregados no caso de grandes empresas. Embora como formas excepcionais e, ainda em fase de experimentação, tais mecanismos vêm sendo aplicados desde 2000. Já os acordos convencionais fazem parte do sistema habitual das *Oficinas de Apelação*.”⁵²¹

Em conclusão, na França os acordos são tratados como transação, na Itália os acordos são tratados como adesão a uma decisão unilateral da Administração; nos EUA, concebidos como “acordos conforme a lei”, e na Espanha, são dispostos como confissão extrajudicial.

Percebe-se que “[...] a comparação das diversas legislações tributárias permite que se verifique que verdadeiros contratos de transação são celebrados na prática do Direito Tributário. As legislações estrangeiras obscurecem a celebração de verdadeiros contratos, embora amparem, quase sempre, a solução concertada de controvérsias, em especial no que diz respeito a questões de fato.”⁵²²

Assim, em vista do que foi mencionado neste trabalho, consideramos que a Administração deve incentivar a participação dos contribuintes nas decisões tributárias, ou seja, nos acordos dotados de efeitos vinculantes, como o ato administrativo participativo.

⁵²¹ RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. Mecanismos alternativos na solução de conflitos em matéria tributária. In *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, ano 11, nº 49, março/abril. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 60.

⁵²² BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Transações administrativas: um contributo ao estudo do contrato administrativo como mecanismo de prevenção e terminação de litígios e como alternativa à atuação administrativa autoritária, no contexto de uma administração pública mais democrática*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 411.

CONCLUSÃO

Observamos que as transformações derivadas da globalização tiveram um forte impacto nas sociedades, no comportamento humano e conseqüentemente no direito.

Em vista disso, acreditamos que o cientista do direito deve procurar no direito positivo as respostas para os anseios e demandas sociais. Nesse sentido propomos a construção de um “Direito Tributário Participativo”, consubstanciado nas normas da transação e da arbitragem da obrigação tributária.

Isso porque, conforme nossa exposição, consideramos que a transação e a arbitragem podem ajudar a compor esse caminho. Com o intuito de estudar a possibilidade de admitir a transação e a arbitragem no direito tributário, realizamos, antes disso, um exame da compatibilidade dos institutos com os princípios constitucionais.

Propusemos, para dirimir os conflitos tributários, a solução transacional, que admite três subtipos: mediação, acordo e arbitragem, concentrando-nos nestes dois últimos.

No *acordo*, que chamamos de *transação*, em sentido estrito, as próprias partes interessadas buscam uma solução. No arbitramento, é necessária a intervenção de um terceiro, delegado dos conflitantes, mas que deles recebe poder para criar uma fórmula obrigatória de harmonização.

No que se refere à **transação**, esta pode ser entendida como *acordo* e tem natureza jurídica de norma individual e concreta. Tal norma, no regime jurídico de direito privado, é chamada de contrato; no regime de direito público, de *ato administrativo*.

Assim, a norma da transação deverá ser introduzida no ordenamento por um suporte físico que aqui denominamos “ato de transação” (produto), que pode ter várias naturezas, como de contrato, de ato administrativo ou mesmo de sentença.

Na esfera do direito público, essa norma individual e concreta será um ato administrativo. Entretanto, será uma espécie do gênero ato administrativo que terá a participação do contribuinte.

Denominamos essa norma individual e concreta de ato administrativo participativo. Esse ato, celebrado nos exatos termos da lei, entre a Administração e o contribuinte, visa ao bem-comum, para atingir tal objetivo, utiliza-se dos interesses públicos secundários.

A participação do contribuinte dá-se no processo de produção do ato administrativo, quando o sujeito passivo discute e acorda (na qualidade de portador de interesse seu, individual) com a Fazenda dentro do processo administrativo tributário.

É conveniente reiterar que a permissão para o legislador editar lei geral e abstrata sobre a transação está inserida no sistema do direito positivo e, portanto, não é um cheque em branco para o legislador; este está subordinado aos princípios constitucionais e à legislação tributária.

A lei que estabelecer a transação deve ser subordinada ao ordenamento tributário positivo e não pode alterar os conceitos já estabelecidos pelas normas gerais de direito tributário como “tributo”, “lançamento tributário”, “suspensão da exigibilidade”, “decadência e prescrição”, “extinção do crédito” e “certidão negativa”, todos fixados no Código Tributário Nacional.

Logo, observe-se que é essencial que a norma da transação estabeleça **critérios objetivos** de identificação de um fato para que este possa ser “transacionado”. Também não é qualquer obrigação tributária que pode ser “transacionada”, mas aquela para a qual a Administração Tributária considerar ser menos custoso um acordo que a demanda judicial, por critérios objetivos.

Em face da análise da transação tributária, desde que respeitados os princípios constitucionais como da Legalidade, da Eficiência, da Autotutela, da Impessoalidade, da Moralidade Administrativa, da Publicidade da Motivação, da Estrita Legalidade, etc. e as Normas Gerais de Direito Tributário, verifica-se que a transação contribui para a otimização e a eficiência da Administração Pública, que dispõe do interesse público secundário para solucionar os litígios com a finalidade de alcançar uma maior e melhor arrecadação.

No que concerne à **arbitragem**, constata-se que o vocábulo possui vários significados, no âmbito do direito. Em nossa exposição, tomamos o termo com o sentido de meio de resolução de litígio em que este é submetido à apreciação de terceiros (os árbitros), os quais, por força da lei, atuam como um tribunal; isso significa que a decisão que proferem tem os efeitos de uma sentença, ou seja, produz coisa julgada.

A natureza jurídica da arbitragem é híbrida: ao mesmo tempo, é “contratualista” e “judicialista”. Por um lado, o instituto fundamenta-se num contrato (a convenção de arbitragem); por outro, observe-se que o juízo arbitral funciona como um verdadeiro tribunal, configurando, nessa medida, uma alternativa aos tribunais da jurisdição pública para a resolução de litígios entre as partes.

Note-se que a característica jurídica de direito disponível é a transigibilidade e que tal atributo praticamente encontra-se em todas as legislações sobre arbitragem (alemã, italiana, francesa, espanhola, argentina, etc.); assim, as questões sobre as quais a lei permita a transação podem ser objeto de arbitragem. Convém lembrar que o Decreto nº 3.900, de 26 de

junho de 1867, que regulava o *Juizo Arbitral do Commercio*, já dispunha em seu art. 4º desse conceito: “Podem fazer compromisso todos os que podem transigir.”

Em uma análise lógica da expressão “arbitragem tributária”, podemos observar que o adjetivo “tributária” exerce a função sintática de adjunto adnominal em relação ao substantivo “arbitragem”, ou seja, restringe a extensão do significado de “arbitragem”, na medida em que qualifica este termo, circunscrevendo sua amplitude; desse modo, compõe um subconjunto dentro de um conjunto.

A arbitragem tributária pode ser definida como método voluntário de resolução de conflitos propostos em matéria tributária. Nesse caso, um ou vários árbitros resolvem o litígio suscitado, de maneira definitiva, por meio da aplicação do Direito.

Assim, podemos compreender que os litigantes não dispõem da obrigação tributária, porque esta nasceu e foi aplicada de acordo com o mandamento legal, mas, em vez de resolverem o litígio por meio das vias comuns — os recursos administrativos —, decidem apresentar a controvérsia à autoridade de um árbitro, que se apresenta como estranho às partes, obrigando-as a acatar a decisão que este último adota. Dessa forma, também podemos entender que não é a obrigação tributária que é decidida pelos árbitros, mas o litígio em si.

Dentro do ordenamento tributário vigente, vislumbramos apenas uma possibilidade de arbitragem tributária: a arbitragem administrativa, portanto, uma decisão administrativa. Essa decisão, irrecurável para ambas as partes, tem duas naturezas em relação a seus efeitos:

- 1) Para o Estado, que exerceria o controle sobre os próprios atos, com a possibilidade de anular os ilegais e revogar os inconvenientes ou inoportunos, independentemente de recurso ao Poder Judiciário, tem, inequivocamente, natureza de autotutela;
- 2) para o contribuinte, que abdicaria de seu direito de recorrer ao Poder Judiciário nos termos da lei da arbitragem, tem natureza de decisão arbitral.

Assim, temos, para nós, que a natureza jurídica da arbitragem, assim como a da transação, é de norma individual e concreta. Isso porque entendemos o fato jurídico tributário e a correlativa obrigação como algo constituído pela linguagem que o sistema do direito positivo dá por competente, portanto suscetível de ser introduzida no ordenamento como uma linguagem de sobrenível, que desconstitui, juridicamente, uma linguagem de posição hierárquica inferior.

A arbitragem, assim como a transação, pode ser compreendida ora como processo (conjunto de atos), ora como produto. Da mesma forma, a norma arbitragem deverá ser introduzida no ordenamento por um suporte físico que aqui denominamos “ato de arbitragem”

(produto), cuja natureza jurídica é de ato administrativo, pois entendemos que este procedimento deve se dar no âmbito da Administração tributária.

Logo, a introdução da linguagem competente no ordenamento jurídico, isto é, da norma individual e concreta da arbitragem administrativa, traz como consequência jurídica a extinção da obrigação tributária, do Lançamento.

De modo semelhante ao que ocorre no processo e no produto de transação, destacamos que, para haver arbitragem tributária, é imprescindível uma lei que a autorize. E esta mesma lei estabelecerá os critérios **objetivos** e as condições em que será possível aos sujeitos da obrigação tributária optarem por essa alternativa de solução, bem como a autoridade competente para autorizar a aplicação do instituto. Essa norma deverá descrever todos os elementos da regra matriz de incidência tributária que podem ser submetidos à arbitragem.

Reafirmamos, portanto, nosso entendimento de que a arbitragem tributária é possível, contudo reiteramos que essa possibilidade não é um “cheque em branco” para o legislador.

Destacamos que a Administração poderá aplicá-la somente em casos muito especiais, a serem definidos por lei. Aliás, é preciso mencionar que a inarbitrabilidade dos litígios fiscais não é característica do ordenamento positivo brasileiro, ao contrário, apenas nos Estados Unidos da América, das legislações estrangeiras por nós estudadas, encontramos uma forma de arbitragem, a *Tax Court Rule 124*; esta prevê a submissão de litígios fiscais a árbitros, mediante acordo e sujeitos a requisitos definidos entre o *Internal Revenue Service (IRS)* e o contribuinte. E, ainda assim, essa alternativa de solução é utilizada em casos excepcionais e de grande valor econômico.

De qualquer maneira, não encontramos obstáculos à possibilidade de a Administração Tributária editar lei e utilizar, **excepcionalmente e em casos muito relevantes**, a arbitragem como forma de solução de litígio nos termos do art. 171 do CTN. Ainda assim, a solução arbitral depende de lei específica e poderá utilizar a lei nº 9.307, de 23 de setembro de 1996, lei da arbitragem, subsidiariamente.

Portanto, em vista do que foi mencionado, consideramos que a Administração deve incentivar a participação dos contribuintes nas decisões tributárias pela via da solução transacional, ou seja, dos acordos ou das decisões arbitrais dotados de efeitos vinculantes, como os atos administrativos participativos.

BIBLIOGRAFIA

ACADEMIA DAS CIÊNCIAS DE LISBOA. *Dicionário da Língua Portuguesa Contemporânea*. Lisboa: Verbo, 2001.

ALESSI, Renato. *Principi di diritto amministrativo*. Quarta edizione. Milano: Giuffrè, 1978. v. I.

ALVES, J.A. Lindgren. As conferências sociais da ONU e a irracionalidade contemporânea. In *Direito e cidadania na pós-modernidade*. Piracicaba: Editora UNIMEP, 2002.

ALVIM, J. E. Carreira. *Comentários à lei de arbitragem*. Curitiba: Juruá, 2007.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2002.

ANDRÉ, Hildebrando A. de. *Gramática Ilustrada*. São Paulo: Moderna, 1990.

ARAGÃO, J. Guilherme de. A Justiça Administrativa no Brasil. In *Cadernos de Administração Pública*. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1955.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

_____. *Princípios Informativos do Contencioso Administrativo Federal*. São Paulo: Revista dos Tribunais nº 513, julho/1978.

_____. IPI - Penalidade Tributária. Processo Administrativo Tributário. Princípios. *Due Process of Law*. In *Estudos e Pareceres de Direito Tributário*, dois vols. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 238:256.

_____. *República e Constituição*. São Paulo: Malheiros, 2001.

_____. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2006.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

BANDEIRA DE MELLO, Oswaldo Aranha. *Princípios Gerais de Direito Administrativo*. Introdução. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. v.1.

BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. São Paulo: Dialética, 2003.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Transações administrativas: um contributo ao estudo do contrato administrativo como mecanismo de prevenção e terminação de litígios e como*

alternativa à atuação administrativa autoritária, no contexto de uma administração pública mais democrática. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

_____. Transação no Direito Tributário, Discricionariedade e Interesse Público. In *Revista Dialética de Direito Tributário*, 83, 2002.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2007.

BERLIRI, Antonio. *Corso istituzionale di diritto tributario*. Tomo I. Milano: Dott. A. Giuffré Editore, 1997. v. 3.

BEVILAQUA, Clovis. *Código Civil dos Estados Unidos do Brasil Comentado*. 8. ed. Rio de Janeiro: Paulo de Azevedo Ltda., 1950. v. 4

BOBBIO, Norberto. *O positivismo Jurídico*. Tradução de Márcio Pugliesi, Edson Bini e Carlos Rodrigues. São Paulo: Ícone, 1995.

_____. *Teoria da norma jurídica*. Tradução de Fernando Pavan Batista, Ariani Bueno Sudatti. São Paulo: Edipro, 2003.

_____. *Teoria do ordenamento jurídico*. 10. ed. Tradução de Cláudio de Cicco e Maria Celeste C. Santos. Brasília: UnB, 1999.

_____. *Teoria General del Derecho*. Colômbia: Editorial Teminis, 1994.

BONILHA, P. C. Bergstrom. *Da Prova no Processo Administrativo Tributário*. 23. ed. São Paulo: Dialética, 1997.

_____. A Pessoa do Julgador Administrativo. In *Processo Administrativo Fiscal*, Coordenador Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 2000. v. 5

_____. Contraditório e Provas no Processo Administrativo Tributário (Ônus, Direito à perícia, Prova Ilícita). In ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Processo Administrativo Fiscal*. São Paulo: Dialética, 1995. p. 128-135.

BORGES, José Souto Maior. *Obrigação Tributária* (uma introdução metodológica). 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

BURNHAM, William. *Introduction to the Law and Legal System of the United States*. 5. ed. St. Paul: Thomson, 2006.

CABRAL, José da Silva. *Processo Administrativo Fiscal*. São Paulo: Saraiva, 1993.

CAMPILONGO, Celso Fenandes. *Direito e democracia*. São Paulo: Max Limonad, 2000.

_____. *O direito na sociedade complexa*. São Paulo: Max Limonad, 2000.

_____. *Política, sistema jurídico e decisão judicial*. São Paulo: Max Limonad, 2000.

CAMPOS, Antônio José Franco de. *Processo Administrativo Tributário*. In *Estudos Tributários*, sob coordenação do Professor Ruy Barbosa Nogueira. São Paulo: Resenha Tributária, 1974. p. 63-120.

- CAMPOS, Diogo Leite de. *O Sistema Tributário no Estado dos Cidadãos*. Coimbra: Almedina, 2006.
- CÁRDENAS, Sara L. Feldstein de; HERBÓN, Hebe M. Leonardi de. *El Arbitraje*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1998.
- CARMONA, Carlos Alberto. *Arbitragem e Processo: um comentário à Lei n.9.307/96*. São Paulo: Atlas, 2006.
- CARNELUTTI, Francesco. *Sistema de direito processual civil*. 2. ed. Traduzido por Hiltomar Martins Oliveira. São Paulo: Lemos e Cruz, 2004. [Título original: Sistema di diritto processuale civile. Conteúdo: V. I. Introdução e função do processo civil, apêndice Código de Processo Civil Italiano de 1940 - V. 2. Composição do processo - V. 3. Da estrutura do processo - V. 4. Procedimento do conhecimento.]
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2002.
- _____. Inconstitucionalidades dos itens 21 e 21.1, da lista de serviços anexa à LC 116/2003. In: TÔRRES, Héleno Traveira (org.). *ISS na Lei complementar 116/2003 e na Constituição*. Barueri, SP; Manole, 2004. p. 360, nota de rodapé 18.
- CARRIÓ, Genaro R. *Notas sobre Derecho y Lenguaje*. 4. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1990.
- CARVALHO NETO, Inacio de. *Extinção indireta das obrigações*. 3. ed. Curitiba: Juruá, 2006.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.
- _____. *Teoria da Norma Tributária*. São Paulo: Max Limonad, 2002.
- _____. *Direito Tributário: Fundamentos jurídicos da incidência*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.
- _____. Sobre Princípios Constitucionais Tributários. In *Revista de Direito Tributário* - 55. São Paulo: Malheiros.
- CASÁS, José Osvaldo. *Los mecanismos alternativos de resolución de las controversias tributarias*. Buenos Aires: Ad-Hoc, 2003.
- CASSESE, Sabino. *Le basi del diritto amministrativo*. 6. ed. Milano: Garzanti Editore, 2004.
- _____. *La crisis del estado*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2003.
- CASTRO, Alexandre Barros. *Procedimento Administrativo Tributário*. São Paulo: Atlas, 1996.

- CASTRO NUNES, José de. *Da fazenda pública em juízo*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1950.
- CIRNE LIMA, Ruy. *Princípios de Direito Administrativo*. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.
- COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de direito civil*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. v. 2
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- COLOMA, Paula Vicente-Arche. *El Arbitraje en el Ordenamiento Tributario Espanol: Una Propuesta*. Madrid: Marcial Pons, 2005.
- COPI, Irving Marmer. *Introdução à lógica*. (Tradução de Álvaro Cabral). São Paulo: Mestre Jou, 1978.
- CRETILLA NETO, José. *Comentários à lei de arbitragem brasileira*. Rio de Janeiro: Forense, 2007.
- CUNHA, Celso; CINTRA, Luís F. Lindley. *Nova gramática do português contemporâneo*. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1985.
- DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de teoria geral do Estado*. São Paulo: Saraiva, 2007.
- DELGADO, J.A. Reflexões sobre o Processo Administrativo Tributário. In *Processo Administrativo Tributário - Pesquisas Tributárias - nova série n° 5*, sob coordenação de Ives Gandra da Silva Martins. 23. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.
- DIAS, Jefferson Aparecido. *Princípio da Eficiência & moralidade administrativa*. Curitiba: Juruá, 2007.
- DÍAZ-PALACIOS, José Alberto Sanz. Medidas fiscales con efecto reductor de la conflictividad en Francia. La transacción. In *Técnicas Convencionales en el Ámbito Tributario - Perspectivas de derecho interno, comparado y comunitário*. Barcelona: Atelier, 2007.
- DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- _____. *Parcerias na Administração Pública*. São Paulo: Atlas, 2002.
- DINAMARCO, Cândido Rangel. *A Instrumentalidade do Processo*. São Paulo: Malheiros, 1996.
- _____. *Nova Era do Processo Civil*. São Paulo: Malheiros, 2007.
- DINIZ, Maria Helena. *Compêndio de Introdução à Ciência do Direito*. São Paulo: Saraiva, 2005.
- _____. *Curso de direito civil brasileiro*. Teoria geral das obrigações. São Paulo: Saraiva, 2007. v. 2.

_____. *Curso de direito civil brasileiro*. Teoria das obrigações contratuais e extracontratuais). São Paulo: Saraiva, 2004. v.3

_____. *Dicionário jurídico*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

DWORKIN, Ronald. *Levando os Direitos a Sério*. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

EMERENCIANO, Adelmo da Silva. *Procedimentos Fiscalizatórios e a defesa do Contribuinte*. Campinas: Copola, 1995.

ESQUIVÉL, José Luís. *Os Contratos Administrativos e a Arbitragem*. Coimbra: Almedina, 2004.

FABRETTI, Láudio Camargo. *Código tributário nacional comentado*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

FALCÃO, Amilcar de Araújo. O Controle de Legalidade dos Atos Administrativos pela Própria Administração. In *Direito Administrativo*, vol. 11, textos selecionados de Administração Pública, p. 201-209. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1962.

FALCÓN Y TELLA, Ramón. Las soluciones arbitrales en el ámbito internacional. In *Convención Y Arbitraje en el Derecho Tributario*. Madrid: Marcial Pons, 1996.

FALSITTA, Gaspare. *Manuale Diritto Tributario*. Milano: Casa Editrice Dott. Antonio, 2005.

FANUCCHI, Fábio. Processo Administrativo Tributário. In *Novo Processo Tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. p. 39-78.

FARIA, Antonio Bento de. *Código Commercial Brasileiro Anotado*. Rio de Janeiro: Jacintho Ribeiro dos Santos editor, 1912.

FENECH, Miguel. *Derecho Procesal Tributario*, vol m. Barcelona: Libreria Bosh, 1951.

FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito*. São Paulo: Atlas, 2001.

FERREIRA, Sergio de Andréa. A arbitragem e a disponibilidade de direitos no *ius publicum* interno. In MARTINS, Pedro Batista; GARCEZ, José Maria Rossani (coord.). *Reflexões sobre Arbitragem*. São Paulo: LTR, 2002.

FIGUEIREDO, Lúcia Valle. *Curso de direito administrativo*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

FIGUEIREDO, Paulo Henrique. *A Transação Tributária*. Recife: Edições Bagaço: Instituto do Ministério Público do Estado de Pernambuco, 2004.

GARCÍA, Gemma Patón. La pianificazione fiscale concordata: una técnica convencional del derecho tributario italiano. In *Técnicas Convencionales en el Ámbito Tributario - Perspectivas de derecho interno, comparado y comunitário*. Barcelona: Atelier, 2007.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes.

<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=10343&p=1>. Acesso em 25 de dezembro de 2007.

GOLDSCHMIDT, Fabio Brum. Arbitragem e Transação Tributária – Verificação de Compatibilidade. In *Revista Dialética de Direito Tributário* – 48, 1999.

GONÇALVES, José Artur Lima, *Imposto Sobre a Renda*. São Paulo: Malheiros, 1997.

GORDILLO, Agustín. *Tratado de Derecho Administrativo*. Buenos Aires: Fundación de Derecho Administrativo, 2000.

_____. La Garantía de Defensa como Principio de Eficácia em el Procedimiento Administrativo. In *Revista de Direito Público*, nº 10, out/dez, p. 16-24, São Paulo, 1969.

_____. *Procedimiento y Recursos Administrativos*. Buenos Aires: Ediciones Macchi, 1971.

GRAU, Eros Roberto. Da Arbitrabilidade de Litígios Envolvendo Sociedades de Economia Mista e da Interpretação de Cláusula Compromissória. In *Revista de Direito Bancário do Mercado de Capitais e da Arbitragem*. São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 18, 2002.

GRECO FILHO, Vicente. *Direito processual civil brasileiro*, volume 1 (teoria geral do processo e auxiliares da justiça). São Paulo: Saraiva, 2007.

GUIBOURG, Ricardo A.; GHIGLIANI, Alejandro M.; GUARINONI, Ricardo V. *Introducción al conocimiento científico*. Buenos Aires, Editora Universitária de Buenos Aires, 2002.

GUILHERME, Luiz de Almeida. *Arbitragem*. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

HOFFMANN, Susy Gomes. *Teoria da Prova no Direito Tributário*: Campinas: Copola, 1999.

HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro Salles. *Dicionário Houaiss da língua portuguesa*. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001.

JAMESON, Fredric. *Pós-Modernismo: A lógica cultural do capitalismo tardio*. Tradução de Maria Elisa Cevasco. São Paulo: Ática, 1996.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Manual do direito financeiro e tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1994.

JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Saraiva, 2006.

KELSEN, Hans. *Teoria Geral das Normas*. Tradução de José Florentino Duarte. Porto Alegre: Fabris, 1986.

_____. *Teoria pura do direito*. (tradução: João Batista Machado). São Paulo: Martins Fontes, 1998.

LACERDA DE ALMEIDA, Francisco de Paula. *Obrigações*. Rio de Janeiro: Revista dos Tribunais, 1916.

- LAPATZA, J.J. Ferreiro. Solución Convencional de Conflictos em el Ámbito Tributario: uma Propuesta Concreta. In *Direito Tributário Internacional Aplicado*. Coordenação de Heleno Taveira Torres, v. 11. São Paulo: Quartier Latin, 2004
- _____. Arbitraje Sobre Relaciones Tributarias. In *Convención Y Arbitraje en nel Derecho Tributário*. Madrid: Marcial Pons, 1996.
- LEITE VIEIRA, Maria Leonor. *A suspensão da exigibilidade do crédito tributário*. São Paulo: Dialética, 1997.
- LEMES, Selma Ferreira. *Arbitragem na Administração Pública - Fundamentos Jurídicos e Eficiência Econômica*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- LOPES, Teresa Ancona. *Comentários ao código civil: parte especial: das várias espécies de contratos*. São Paulo: Saraiva, 2003.
- LUHMANN, Niklas. *Introducción a la teoria de Sistemas*. (Transcrições de Javier Torres Nafarrate). Guadalajara (México) e Barcelona (Espanha): Universidad Iberoamericana e Anthropos, 1996.
- LYOTARD, Jean-François. *A condição pós-moderna*. Tradução: Ricardo Corrêa Barbosa. Rio de Janeiro: José Olympio, 2006.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 26.ed. São Paulo: Malheiros, 2005.
- _____. Transação e Arbitragem no âmbito tributário. In *Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT*. Ano 5, p. 51-74, n. 28, jul./ago. 2007 Belo Horizonte: Fórum.
- MARQUES, José Frederico. *A Garantia do Due Process of Law no Direito Tributário*. In *Revista de Direito Público*, n° 5, jul./set., p. 28-33, 1968.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Processo Administrativo Tributário*. In *Processo Administrativo Tributário - Pesquisas Tributárias - nova série n° 5*, sob coordenação de Ives Gandra da Silva Martins. 23. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais 2002.
- _____. Fixação do Ponto Litigioso - acusação e Defesa - Provas. In *Institucionalização do Processo Administrativo Fiscal*, vol. 11, p. 19-27, São Paulo: Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, 1982.
- _____. Aspectos do Processo Administrativo Tributário. In *Processo Fiscal*, Coordenador Valdir de Oliveira Rocha. 4° volume. São Paulo: Dialética, 1999.
- MEDAUAR, Odete. *A Processualidade no Direito Administrativo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, São Paulo, 1993.
- _____. *Direito Administrativo Moderno*. 11. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

- _____. Processualização e Publicidade dos Atos do Processo Administrativo Fiscal. In *Processo Administrativo Fiscal*, Coordenador: Valdir de Oliveira Rocha, p. 119-126. São Paulo: Dialética, 1995.
- MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.
- _____. *O Processo Administrativo e em Especial o Tributário*. São Paulo: IBDT/Resenha Tributária, 1975.
- MELO, José Eduardo Soares de. *Aspectos teóricos e práticos do ISS*. São Paulo: Dialética, 2001.
- MENDONÇA LIMA, Alcides de. *Dicionário do Código de Processo Civil Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986.
- MIRANDA, Pontes de. *Tratado de Direito Privado*. Campinas: Bookseller, 2003. t. XXV – XXVI.
- _____. *O problema fundamental do conhecimento*. 2. ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1972.
- MONTALVO, Rafael Fernandez. La jurisdicción contencioso-administrativa ante la revisión de los actos fruto de la transacción entre las partes: alcance de la actuación revisora. Análisis del artículo 76 del proyecto de la ley reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa. In *Convención Y Arbitraje en el Derecho Tributario*. Madrid: Marcial Pons, 1996.
- MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de direito civil: direito das obrigações 2 parte dos contratos em geral, das várias espécies de contrato dos atos unilaterais, da responsabilidade civil*. 35. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. v.5.
- MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Curso de direito administrativo: parte introdutória, parte geral e parte especial*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
- _____. *Mutações do Direito Administrativo*. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.
- MORTARI, Cesar A. *Introdução à lógica*. São Paulo: Editora da UNESP, 2001.
- MOSCHETTI, Francesco. “Las posibilidades de acuerdo entre la administración financiera y el contribuyente en el ordenamiento italiano” in *Convención Y Arbitraje en el Derecho Tributario*. Madrid: Marcial Pons, 1996.
- MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Fontes do Direito Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2001.
- NAVARRINE, Susana Camila; ASOREY, Ruben O. *Arbitraje - Jurisdicción Arbitral em Controversias com el Estado, processo arbitral em cuestiones tributarias*. Buenos Aires: La Ley, 1992.
- NEVES, Marcelo. *A constitucionalização simbólica*. São Paulo: Acadêmica, 1994.

- NOGUEIRA, Alberto. *O Devido Processo Legal Tributário e em Especial o Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1995.
- NORONHA, Fernando. *Direito das obrigações: fundamentos do direito das obrigações: introdução à responsabilidade civil*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. v. 1.
- OLIVEIRA, Ana Perestrelo de. *Arbitragem de litígios com entes públicos*. Coimbra: Almedina, 2007.
- PATRIZI B.; MARINI G.; PATRIZI G. *Accertamento con adesione, conciliazione e autotutela. La definizione degli accertamenti a tutela del contribuente*. Milão: Giuffrè, 1999.
- PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil. Contratos*. 12. ed. Rio de Janeiro, Forense, 2007. v. 3.
- PÉREZ, Jesús González. *El Principio General de La Buena Fe en el Derecho Administrativo*. 4. ed. Madri: Thomson Civitas. 2004.
- PLANIOL, Marcel Ferdinand. *Traité Élémentaire de Droit Civil*. Paris: Librairie Générale de Droit & de Jurisprudence, 1912. Tome Deuxième.
- QUEIROZ, Luis César Souza de. *Sujeição Passiva*. Rio de Janeiro: Forense, 1998.
- REALE, Miguel. *Lições Preliminares de Direito*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.
- RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. Mecanismos alternativos na solução de conflitos em matéria tributária. In *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, ano 11, n. 49, p. 43-64, março/abril. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.
- ROBILOLO, Jorge Alberto. *Derecho Arbitral*. Buenos Aires: La Ley, 2007.
- RODRIGUES, Silvio. Direito civil: dos contratos e das declarações unilaterais da vontade. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. v. 3
- ROSEMBUJ, Túlio. *La Transaccion Tributaria*. Barcelona: Atelier, 2000.
- ROTHMANN, Gerd W. O Processo Tributário. In *Revista de Direito Público* nº 5, p. 84-118. São Paulo: jul./set. 1968.
- ROBLES, Gregório. *O Direito como Texto: quatro estudos de teoria comunicacional do direito*. São Paulo: Manole, 2005.
- RÜDIGER, Dorothee Susanne. Modernidade versus pós-Modernidade: uma nova maneira de pensar in *Direito e cidadania na pós-modernidade*. Piracicaba: Editora UNIMEP, 2002.
- SANTAELLA, L. *O que é semiótica*. São Paulo: Brasiliense, 1983. (Col. Primeiros Passos)
- SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 1999.

_____. Transação e Arbitragem no âmbito tributário: paranóia ou mistificação? In *Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT*. Ano 5, p. 29-53, n. 29, set./out. 2007. Belo Horizonte: Fórum.

SEIXA FILHO, A. Pitanga. *Dos Recursos Fiscais - Regime Jurídico e Efeitos*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1983.

_____. *Princípios Fundamentais do Direito Administrativo Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

SILVA, De Plácido E. *Vocabulário Jurídico*. (Atualizadores: Nagib Slaibi Filho e Gláucia Carvalho). Rio de Janeiro: Forense, 2004.

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

SOUSA, Rubens Gomes de. *A Distribuição da Justiça em Matéria Fiscal*. São Paulo: Martins Fontes, 1943.

_____. Idéias Gerais para uma Concepção Unitária e Orgânica do Processo Fiscal. In *Revista de Direito Administrativo Tributário*, vol. 34, Rio de Janeiro, out./dez. de 1953.

_____. Procedimento Tributário. In *Revista de Direito Público* n° 29, p. 280-303, São Paulo, 1974.

STRAUSS, Peter L. *Administrative justice in the United States*. Durham: Carolina Academic Press, 2002.

SUNDFELD, Carlos Ari. *Fundamentos de Direito Público*. São Paulo: Malheiros, 2006.

TEIXEIRA DE FREITAS, Augusto. *Consolidação das Leis Civis*. 3. ed. Rio de Janeiro, 1875.

TESAURO, Francesco. *Lineamenti dei Processo Tributário*. Rimini: Maggioli Editori, 1988.

TORRES, Heleno. *Direito Tributário e Direito Privado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

_____. Transação, Arbitragem e Conciliação Judicial como medidas alternativas para resolução de conflitos entre Administração e contribuintes - simplificação e eficiência administrativa in *Cadernos de Direito Tributário*. In *Revista de Direito Tributário-86*, 2003.

ULHÔA CANTO, Gilberto. Do Processo Tributário Administrativo. In *Teoria do Direito Tributário*. São Paulo: Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, p. 91-101, 1975.

_____. *O Processo Tributário: Anteprojeto de Lei Orgânica*. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, publicação n° 2, 1964.

VEIGA FILHO, João Pedro da. *Manual da Siencia das Finanças*. 4. ed. São Paulo: Monteiro Lobato & C., 1923.

VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito Civil: Teoria Geral das Obrigações e Teoria Geral dos Contratos*. São Paulo: Atlas, 2007.

VILANOVA, Lourival. *As Estruturas Lógicas e o Sistema no Direito Positivo*. São Paulo: Max Limonad, 1997.

_____. *Causalidade e Relação no Direito*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

_____. *Escritos Jurídicos e Filosóficos*. Vol 1. Sobre o Conceito de Direito. São Paulo: IBET.

VILLEGAS, Héctor B. *Manual de finanzas públicas la economía jurídicamente regulada del sector público en el mundo globalizado*. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 2000.

XAVIER, Alberto. *Do Lançamento - Teoria Geral do Ato do Procedimento e do Processo Tributário*. 23. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

ANEXO A

Exemplos de documentos transacionais do Ordenamento Italiano

Notificação: *Relata di Notifica*

Notificação¹

Eu abaixo assinado _____
 Mensageiro² _____
 Notifiquei o presente ato às horas _____
 Do dia _____ do mês _____ do ano _____
 Na prefeitura de _____
 Rua _____ N° _____ mediante entrega _____ ao Senhor _____
 na qualidade de³ _____ que⁴ _____
 Mediante colocação na Prefeitura de _____
 e afixação do aviso de colocação _____
 na⁵ _____
 na Prefeitura (nome) _____
 Rua _____ n° _____
 dado que⁶ _____
 sendo notificado por meio de carta registrada com aviso de recebimento
 n° _____ na data _____
 Do Correio de _____
 Mediante entrega ao Senhor _____
 Na _____ qualidade _____ de⁷ _____
 _____ dando notícias por
 meio de carta registrada com aviso de recebimento n° _____ em _____
 do Correio _____ de _____.

Assinatura do consignatário Mensageiro

¹ PATRIZI B.; MARINI G.; PATRIZI G. *Accertamento con adesione, conciliazione e autotutela. La definizione degli accertamenti a tutela del contribuente*. Milão: Giuffrè, 1999, p. 92. Tradução da autora.

² Da Prefeitura de.....ou da Repartição Pública de.

³ Pessoa da família, funcionário da casa, do escritório ou firma, etc.

⁴ Assinou, não concordou em assinar.

⁵ Porta da residência, escritório ou firma.

⁶ Indicar os motivos que dizem respeito à impossibilidade da entrega por recusa ou por incapacidade ou negação das pessoas legitimadas para receber o ato.

⁷ Porteiro ou vizinho de residência.

Relata di Notifica⁸

Io sottoscritto

Messo⁹

ho notificato il presente atto alle ore
del giorno.....del mesedell'anno

- Nel Comune diFraz

Via.....n.mediante consegna al Sig.

in qualità di¹⁰ che ¹¹

- Mediante deposito presso la Casa comunale di
ed affissione di avviso di deposito allá...¹²

nel Comune Fraz.....

Via n.

poiché ¹³

dandone notizia a mezzo di lettera raccomandata con avviso di ricevimento n.....in data
dell'Ufficio Postale di

- Mediante consegna al Sig.

in qualità di¹⁴ dandone

notizia a mezzo di lettera raccomandata con avviso di

ricevimento n.in data

dell'Ufficio Postale di.....

Firma del consegnatario

Il Messo

Ato de Adesão: *Atto di Adesione*

⁸ PATRIZI B.; MARINI G. ; PATRIZI G. *Accertamento con adesione, conciliazione e autotutela. La definizione degli accertamenti a tutela del contribuente.* Milão: Giuffrè,1999, p. 92.

⁹ Del Comune di.....òppure speciale dell'Ufficio di

¹⁰ Persona di famiglia , addetta alla casa o all'ufficio o all'azienda , etc

¹¹ Ha firmato , si è rifiutato di firmare .

¹² Porta dell'abitazione, dell'ufficio, dell'azienda .

¹³ Indicare i motivi riguardanti l'impossibilità di consegna per irreperibilità o per incapacità o rifiuto delle persone legittimate a ricevere l'atto

¹⁴ Portiere o vicino di casa .

Ato de adesão¹⁵ N.

Repartição Pública de Impostos Diretos de (ou Secretaria da Receita_____)

Os abaixo-assinados_____

na qualidade de _____pela Repartição Pública o contribuinte:

denominação _____

Código Fiscal _____

Atividade_____

domicílio fiscal_____cidade _____

endereço _____

Na sede deste escritório subscrevem o presente ato, aos sentidos e para os efeitos do D. Lgs., de 19 de junho 1997 , nº 218.

Prediz-se

- que, na seqüência do processo verbal de fiscalização, notificado no dia 10/9/1996, foi pedida a formulação do acerto para os fins da eventual definição;
- que, em 02/12/1998, esta Repartição Pública convidou o contribuinte ao contraditório para realizar o procedimento de acerto com adesão;
- que o contraditório instaurou-se como verbal, redigido na data de 2/12/1998, 10/12/1998 e constitui parte integrante do presente ato.

Elementos e motivações

A repartição Pública, após prévia avaliação da documentação e dos elementos fornecidos pela parte, da relação custo-benefício da operação, levou em consideração a validade do processo verbal da constatação, não obstante os custos e o risco de sucumbir a uma eventual controvérsia (circular nº 235/E, de 8/08/1997).

Propõe

¹⁵ PATRIZI, B.; MARINI, G.; PATRIZI, G. *Acerto com adesão, conciliação e autotutela*. A definição dos acertos à tutela do contribuinte. Milão: Giuffré, 1999, p. 93. Tradução da Autora.

Definir o procedimento de acerto com adesão segundo as seguintes modalidades:

1) Custos de competência diferente da L 34.941.000

Tais custos são os mantidos pela Sociedade para a aquisição de mercadorias; segundo a Sociedade, não podiam ser deduzidos da competência do exercício de 1991. Considerando os acertos com adesão, observa-se que a parte produziu a documentação necessária para justificar a contabilização dos supostos custos no exercício de 1992. Pelo exame das notas, verificou-se que se trata de aquisição de mercadorias que, em 31/12/1991, não eram ainda de responsabilidade da Sociedade quando enviadas, especialmente no final de 1991. As mercadorias foram recebidas pela Sociedade nos primeiros dias de janeiro 1992, conforme o cabeçalho e os carimbos, que possuem a data da chegada sobre cada selo de acompanhamento adquirido durante o procedimento. Em vista disso, parece possível acolher o pedido da Sociedade e anular o novo litígio, pois também não procede a alegação de que tais custos, considerados pelos auditores como competência do exercício de 1991, sejam deduzidos neste último exercício.

2) Custos não documentados de Liras 20.662.000.

Trata-se de custos mantidos pela Sociedade para viagem e transferência de pessoal dependente que os auditores consideraram não deduzíveis, sob a alegação de insuficiência de documentos.

Com o intuito de fundamentar os gastos, a parte reclamada produziu uma documentação composta de passagens aéreas intestadas ao administrador e de passagens ferroviárias com destino a Paris, cidade em que se localiza a matriz da Sociedade. Por isso, se, por um lado, a Parte justificou tais custos, por outro, permanece a incerteza quanto à sua efetiva inerência, motivo pelo qual se conseguiu o acordo, que se concretizou no reconhecimento da dedução de tais custos na medida de 50%, em Liras 10.331.000.

3) Custos, em Liras, para aquisição de combustível 31.188.000.

Note-se que os auditores alegaram que as notas do combustível eram desprovidas de alguns dados. A parte reclamada, em uma relação adquirida durante o procedimento, faz presente que

- se trata de custos recuperados (não contabilizados em virtude de irregularidades formais) e não de custos inexistentes; dessa forma, foram regularmente contabilizados em relação à natureza da atividade exercida, que consiste no comércio de material elétrico no atacado;
- a Sociedade possui dois furgões (utilizados para as entregas), três viaturas e dois motoristas; na documentação adquirida consta o livro dos lucros amortizáveis e o livro de matrícula;

- os auditores, todavia, reconhecem a dedução dos custos dos combustíveis em Liras - 1.525.000 -, cifra que parece um tanto modesta em vista do capital investido pela Sociedade em veículos, em recursos humanos e do tipo de atividade desenvolvida.

Assim, conclui-se que as razões adotadas podem ser consideradas válidas; portanto, é possível acolher o pedido da Parte para que se anule o litígio em questão.

DETERMINAÇÕES DOS IMPOSTOS SOBRE RENDA DE PESSOAS JURÍDICAS

Tipo de Renda	Declarado	Averiguado	Definido
Lucro ou perda de balanço	230.971	230.971	230.971
Total variação em aumento	321.581	419.480	344.311
Total variação em diminuição	83.065	83.065	83.065
Diferenças entre as variações	238.516	336.415	261.246
Rendas líquidas de gastos	469.487	567.386	492.217
Renda ou perda	469.487	567.386	492.217

CÁLCULO DO IMPOSTO SOBRE RENDAS DAS PESSOAS JURÍDICAS

Tipo de Renda	Declarado	Averiguado	Definido
Renda ou perda do exercício	469.487	567.386	492.217
Imposto líquido contr.	469.487	567.386	492.217
Renda imposto fins IRPJ	469.487	567.386	492.217
Renda sujeita alíquota de 36%	469.487	567.386	492.217
Imposto correspondente	169.015	204.259	177.198
Antecipação prestações devidas	2.066	2.066	2.066
Total retido e créditos	2.066	2.066	2.066
Diferença	166.949	202.193	175.132
IRPJ devido ou diferença a favor	166.949	202.193	175.132
Maior imposto IRPJ		35.244	8.183

DETERMINAÇÃO DE IMPOSTO SOBRE AS RENDAS

Total de Renda	Declarado	Averiguado	Definido
Total componentes positivos	469.487	567.386	492.217
Renda líquida de gastos e essenciais	469.487	567.386	492.217
Renda imposta aos fins IR	469.487	567.386	492.217
Total renda imposta IR	469.487	567.386	492.217
Sujeitas à alíquota de 16,2%	469.487	567.386	492.217
IR devido para o período	76.057	91.917	79.739
Imposto maior		15.860	3.682

Sanções

Aos sensos dos Artigos _____

Considerando a quantia especificada nas motivações, em face das violações acertadas, as sanções previstas são:

Descrição Violação	Montante mínimo	Montante devido
Sanções IRPJ	8.183	2.045
Sanções IR	3.682	920
Total sanções aplicadas		2.965

RESUMO CONTÁBIL

	MAIOR TAXA DEFINIDA	SANÇÕES DEFINIDAS	JUROS
IRPJ	8.183	2.045	1.844
IR	3.682	920	83
TOTAL	11.865	2.965	2.674

Total devido em Liras (dezessete mil, quinhentos e cinco) 17.505

***ATENÇÃO: todas as importâncias são expressas em milhares de Liras, exceto onde está especificamente indicado.

A definição do presente ato se aperfeiçoa com o pagamento, entre vinte dias do depósito do dia 17/12/1998, no caso de parcela única, ou da primeira parcela, no caso de prestação.

No prazo de dez dias depois do pagamento o contribuinte se compromete a comprovar a quitação da dívida; no caso de pagamento em parcelas, a documentação é relativa à caução ou garantia pessoal dos ulteriores pagamentos para o período de rateio, acrescentando-se um ano.

O acerto definitivo como adesão não é sujeito à impugnação, não é modificável por parte da Repartição Pública e não substitui os fins de impostos da Prefeitura para o exercício de empresas e de artes ou de profissões, nem os fins extra-tributários. Substitui tal finalidade para as contribuições previdenciárias e assistenciais, e vice-versa, cuja base de renda é reconduzida para os impostos sobre as rendas.

Considera-se realizada e aceita a ulterior ação nas hipóteses previstas do art. 2, parágrafo 4, do D.Lgs. n° 218 de 1997.

O presente ato redigido em duas vias originais se compõe de 5 folhas. A cópia para o contribuinte será entregue em seguida ao recebimento dos documentos acima indicados, que constituem parte integrante do presente, ato lido, confirmado e abaixo assinado no dia 17/12/1998.

O contribuinte
(ou seu representante)

O Diretor do Departamento
(ou funcionário delegado)

Comprovante do depósito executado

Data

código

Imposto

Atto di Adesione¹⁶ N.....

Ufficio Imposte Dirette di (ovvero Ufficio delle Entrate di.....)

I sottoscritti:

in qualità diper l'ufficio ed il contribuente:

denominazione

codice fiscale

attività

domicilio fiscale provincia RM

indirizzo.....

Presso la sede di quest'ufficio sottostrivono il presente atto, ai sensi e per gli effetti del D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218.

Si premette

- che a seguito di processo verbale di constatazione, notificato il 10/9/1996 è stata chiesta la formulazione dell'accertamento ai fini dell'eventuale definizione;
- che in data 2/12/1998 questo ufficio ha invitato il contribuente al contraddittorio per attivare il procedimento di accertamento con adesione;
- che il contraddittorio si è instaurato come da verbale, redatto in data 2/12/1998, 10/12/1998, che costituisce parte integrante del presente atto

Elementi e motivazioni

L'Ufficio, previa valutazione della documentazione e degli elementi forniti dalla parte, del rapporto costilbenefici dell'operazione, tenendo conto della fondatezza del processo verbale di constatazione nonché degli oneri e del rischio di soccombenza di un eventuale contenzioso (circolare n. 235/E dell'8/08/1997).

Propone

di definire il procedimento di accertamento con adesione secondo le seguenti modalità:

- 1) costi non di competenza per lire 34.941.000.

Tale ripresa si riferisce a costi sostenuti dalla Società per l'acquisto di merci che secondo i verbalizzanti non potevano essere dedotti in quanto di competenza dell'esercizio 1991. Al riguardo, in sede di accertamento con adesione, la parte ha prodotto la documentazione necessaria a giustificare la contabilizzazione dei suddetti costi nell'esercizio 1992. In effetti, dall'esame delle fatture è emerso che si tratta di acquisti di merci che al 31/12/1991 non erano

¹⁶ PATRIZI B.; MARINI G.; PATRIZI G. *Accertamento con adesione, conciliazione e autotutela. La definizione degli accertamenti a tutela del contribuente.* Milão: Giuffrè, 1999, p. 93.

ancora in carico alla società in quanto spedite, in gran parte, alla fine del 1991 e giunte presso la Società nei primi giorni di gennaio 1992, come risulta dall'intestazione e dai timbri data di arrivo posti su ogni bolla di accompagnamento acquisita al procedimento. Tutto ciò premesso, si ritiene di poter accogliere la richiesta della Società di annullamento della ripresa in questione anche in considerazione del fatto che, essendo tali costi comunque ritenuti dai verbalizzanti di competenza dell'esercizio 1991, dovevano essere riconosciuti in deduzione in quest'ultimo esercizio.

2) Costi non documentati per lire 20.662.000.

Trattasi di costi sostenuti dalla Società per viaggi e trasferte del personale dipendente che i verbalizzanti hanno ritenuto in deducibili in quanto non sufficientemente documentati. A tale proposito la Parte ha prodotto della documentazione composta da biglietti aerei intestati all'amministratore e biglietti ferroviari recanti quale destinazione Parigi, e cioè la città in cui ha sede la società madre. Quindi, se da un lato la Parte ha giustificato tali costi, dall'altro rimane un margine di incertezza circa la loro effettiva inerenza, motivo per cui si è addivenuti ad un accordo che si è concretizzato nel riconoscimento della deducibilità di tali costi nella misura del 50%, pari a lire 10.331.000.

3) Costi per acquisto di carburante per lire 31.188.000.

Al riguardo, occorre evidenziare che i verbalizzanti hanno effettuato tale ripresa in quanto le schede carburanti erano sprovviste di alcuni dati. La Parte, in una relazione acquisita al procedimento, ha fatto presente che:

- si tratta di costi recuperati per irregolarità formali e non per insussistenza degli stessi e comunque regolarmente contabilizzati e pienamente attendibili in relazione alla natura ed all'entità dell'attività esercitata, consistente nel commercio all'ingrosso di materiale elettrico;
- la Società possiede due furgoni che vengono utilizzati per le consegne, tre autovetture e due autisti; fra la documentazione acquisita figura il libro dei cespiti ammortizzabili ed il libro matricola;
- i verbalizzanti hanno comunque riconosciuto in deduzione costi per carburante per lire 1.525.000, cifra che appare alquanto modesta in relazione al capitale investito dalla Società in automezzi, alle risorse umane ad esse preposte ed al tipo di attività svolta.

Tutto ciò premesso, si ritiene che le ragioni addotte possano essere considerate valide e pertanto si ritiene di poter accogliere la richiesta della Parte di annullamento della ripresa in questione.

DETERMINAZIONE DELL'IMPOSTA SUL REDDITO DELLE PERSONE GIURIDICHE

TIPO DI REDDITO	DICHIARATO	ACCERTATO	DEFINITO
Utile o perdita di bilancio	230.971	230.971	230.971
Totale variazioni in aumento	321.581	419.480	344.311
Totale variazioni in diminuzione	83.065	83.065	83.065
Differenza tra le variazioni	238.516	336.415	261.246
Reddito al lordo di erogo liberali	469.487	567.386	492.217
Reddito o perdita	469.487	567.386	492.217

CALCOLO DELL'IMPOSTA SUL REDDITO DELLE PERSONE GIURIDICHE

TIPO DI REDDITO	DICHIARATO	ACCERTATO	DEFINITO
Reddito o perdita dell'esercizio	469.487	567.386	492.217
Imponibile al lordo contrib.	469.487	567.386	492.217
Reddito imponibile ai fini Irpeg	469.487	567.386	492.217
Di cui soggetto ad aliq. del 36%	469.487	567.386	492.217
Imposta corrispondente	169.015	204.259	177.198
Ritenute di acconto subite	2.066	2.066	2.066
Totale ritenute e crediti	2.066	2.066	2.066
Differenza	166.949	202.193	175.132
Irpeg dovuta o differenza a favore	166.949	202.193	175.132
Maggiore imposta Irpeg		35.244	8.183

DETERMINAZIONE DELL'IMPOSTA LOCALE SUI REDDITI

TIPO DI REDDITO	DICHIARATO	ACCERTATO	DEFINITO
Totale componenti positivi	469.487	567.386	492.217
Reddito al lordo di erogo e esenz.	469.487	567.386	492.217
Reddito imponibile ai fini Ilor	469.487	567.386	492.217
Totale redditi imponibili Ilor	469.487	567.386	492.217
Di cui soggetto ad aliq. del 16,2%	469.487	567.386	492.217
Ilor dovuta per il periodo	76.057	91.917	79.739
Maggiore imposta		15.860	3.682

Sanzioni

Ai sensi degli articoli.....

tenuto conto di quanto specificato nelle motivazioni, a fronte delle violazioni accertate, le sanzioni previste sono:

DESCRIZIONE VIOLAZIONE	IMPORTO MINIMO	IMPORTO DOVUTO
Sanzioni Irpeg	8.183	2.045
Sanzioni Ilor	3.682	920
Totale sanzioni applicate		2.965

Riepilogo Contabile

	MAGGIORE IMPOSTA DEFINITA	SANZIONI DEFINITE	INTERESSI
Irpeg	8.183	2.045	1.844
Ilor	3.682	920	830
Totale	11.865	2.965	2.674

Totale dovuto in lire(diciasettemilionicinquecentoquatromila) 17.505.000

*** ATIENZIONE: tutti gli importi sono espressi in migliaia di lire salvo dove specificatamente indicato

La definizione del presente atto si perfeziona con il versamento, entro venti giorni dal 17/12/1998, delle intere somme dovute o della prima rata, in caso di rateazione.

Entro dieci giorni dal versamento il contribuente si impegna a far pervenire la relativa quietanza di pagamento e, in caso di versamento rateale, la documentazione relativa alla

cauzione o fidejussione, a garanzia delle ulteriori rate, per il periodo di rateazione, aumentato di un anno.

L'accertamento definito con adesione non è soggetto ad impugnazione, non è integrabile o modificabile da parte dell'ufficio e non rileva ai fini della imposta comunale per l'esercizio di imprese e di arti o professioni, nonché ai fini extra-tributari. Rileva, viceversa, per i contributi previdenziali e assistenziali la cui base imponibile è riconducibile a quella delle imposte sui redditi.

È fatta salva l'ulteriore azione accertatrice nelle ipotesi previste dall'art. 2, comma 4, del D.Lgs. n. 218 del 1997.

Il presente atto, redatto in due originali, si compone di n. 5 fogli. La copia per il contribuente sarà rilasciata a seguito della ricezione dei documenti sopra indicati che costituiscono parte integrante del presente atto letto, confermato e sottoscritto in data 17/12/1998.

Il contribuente

(o il suo rappresentante)

Il direttore dell'ufficio

(o il funzionario delegato)

Estremi del versamento eseguito

date

codice

imposto

.....

.....

.....

Conciliação Judicial: *Conciliazione Giudiziale*

Escritório Distrital de impostos diretos de _____

PROT.

DO.

CONCILIAÇÃO JUDICIAL¹⁷

Aos sensos do art. 48 D. Lgs. 546/1992

OBJETO: FIRMA _____ código fiscal _____

Sede _____

Represntante: _____

ACERTO IRPJ/IR Ano 1991

Pendente na Comissão Tributária Regional de _____

Em relação à controvérsia referente a objeto indicado, examinado o conteúdo e a documentação, anexo o recurso da sociedade e a resposta de conciliação, este escritório, não podendo aderir completamente aos pedidos nos termos expressos pela Parte, propõe conciliar a controvérsia nos limites abaixo-relacionados:

- 1) Ganhos não registrados, em Liras, 80.945.000: conforme documentação produzida e, anexas, cópias das notas e do registro do livro diário, portanto se reconhece a dedução;
- 2) Custos não essenciais, em Liras, 74.960.000: confirma-se a retomada da tributação no valor de Liras, 30.281.000.
- 3) Faturas da aquisição não básicas, porque no cabeçalho indicava outro sujeito, em Liras, 110.864.000: as denominações eram relativas às sociedades _____ e _____

que no ano de 1991 deram lugar à incorporação, que depois modificou a denominação; reconhece-se, portanto, a dedução, em todo caso, referida;

¹⁷ PATRIZI B.; MARINI G.; PATRIZI G. *Accertamento con adesione, conciliazione e autotutela. La definizione degli accertamenti a tutela del contribuente*. Milão: Giuffrè, 1999, p. 177. Tradução da Autora.

4) Aquisição de combustível, em Liras, 69.000, aceita pela parte.
_____;

5) Despesas com veículos, em Liras, 4.304.000: confirma-se a recuperação;

6) Sinal confirmado, em Liras, 400.000.000: a recuperação para fins IVA era justificada desde que isso não consentisse na diminuição do imposto, para fins dos impostos diretos, como consta no contrato preliminar.

Nota-se que a soma foi efetuada também em conta, e o preço foi regularmente inserido no balanço do ativo patrimonial com adiantamentos, reconhecendo-se a sua dedução.

Portanto, o imposto averiguado pode ser determinado em Liras, 1.996.914.000, para fins de IR, e, em Liras, 1.758.500.000, para fins de IRPJ e dos impostos correspondentes, segundo o seguinte gráfico:

SOMAS DEVIDAS

	Averiguada	Conciliada	Depositada	Devida
IRPJ	241.611.000	12.476.000	-	12.476.000
IR	108.725.000	5.614.000		5.614.000

SOMAS DEPOSITADAS

IMPOSTO	JUROS	SANÇÕES	TOTAL
12.476.000	4.304.000	4.159.000	20.939.000
5.614.000	1.937.000	1.871.000	9.422.000

O abaixo-assinado Dr. _____, em virtude da procuração do representante legal _____, declara aceitar incondicionalmente todos os elementos da proposta, inclusive as somas liquidadas.

O Recorrente

O Diretor da Repartição Pública

UFFICIO DISTRETTUALE DELLE IMPOSTE DIRETTE DI _____
(OVVERO UFFICIO DELLE ENTRATE DI)

Prot .

del .

CONCILIAZIONE GIUDIZIALE ¹⁸

ai sensi dell'art. 48 D.Lgs. 546/1992

OGGETTO: Dittacodice fiscale

sede legale

Rappresentante:

ACCERTAMENTO IRPEG/ILOR ANNO 1991

pendente presso la Commissione Tributaria Provinciale di

In relazione alla controversia in oggetto indicata, esaminato il contenuto e la documentazione allegata al ricorso della società e alla proposta di conciliazione, questo Ufficio, non potendo aderire completamente alle richieste nei termini espressi dalla parte, propone di conciliare la controversia nei limiti sottoindicati:

- 1) Ricavi non registrati lire 80.945.000: si prende atto della documentazione prodotta e allegata relativa alle copie delle fatture e della registrazione a libro giornale, pertanto se ne riconosce la deducibilità;
- 2) Costi non inerenti per lire 74.960.000: si conferma la ripresa a tassazione dell'importo di lire 30.281.000.
- 3) Fatture di acquisto non inerenti perché intestate ad altro soggetto lire 110.864.000: le denominazioni erano relative alle societàe che nell'anno 1991 hanno dato luogo alla incorporazione della che ha poi modificato la denominazione in, si riconosce quindi la detraibilità essendo in ogni caso riferite allá;
- 4) Acquisto carburante per lire 69.000: accettato dalla parte;
- 5) Spese per autoveicoli lire 4.304.000: si conferma il recupero;
- 6) Caparra confirmatoria per lire 400.000.000: il recupero ai fini Iva era giustificato dalla considerazione che la natura della stessa non consentisse la detraibilità dell'imposta; ai fini

¹⁸ PATRIZI B. - MARINI G. - PATRIZI G. Accertamento con adesione, conciliazione e autotutela. La definizione degli accertamenti a tutela del contribuente. Milão: Giuffrè, 1999, p. 177.

delle imposte dirette, tenuto conto che dal contratto preliminare risulta che la somma è stata versata anche in conto prezzo e che risulta regolarmente inserita in bilancio nell'attivo patrimoniale come anticipi, se ne riconosce la detraibilità.

Pertanto, l'imponibile accertato può determinarsi in lire 1.996.914.000 ai fini Ior e lire 1.758.500.000 ai fini Irpeg e le imposte corrispondenti secondo il seguente prospetto:

Somme Dovute

	ACCERTATA	CONCILIATA	GIÀ VERSATA	DOVUTA
Irpeg	241.611.000	12.476.000	–	12.476.000
Ilor	108.725.000	5.614.000	–	5.614.000

Somme da Versare

IMPOSTA	INTERESSI	SANZIONI	TOTALE
12.476.000	4.304.000	4.159.000	20.939.000
5.614.000	1.937.000	1.871.000	9.422.000

Il sottoscritto dott..... in virtù della procura del rappresentante legale dichiara di accettare incondizionatamente tutti gli elementi della proposta nonché le somme liquidate.

Il Ricorrente

Il Direttore Dell'Ufficio

ANEXO B

LEGISLAÇÃO ESTRANGEIRA: Normas sobre Transação.

Direito Italiano

IL CODICE CIVILE ITALIANO

LIBRO QUARTO - DELLE OBBLIGAZIONI

TITOLO III - DEL SINGOLI CONTRATTI

CAPO XXV

Della transazione

Art. 1965 Nozione

La transazione è il contratto col quale le parti, facendosi reciproche concessioni, pongono fine a una lite già incominciata o prevengono una lite che può sorgere tra loro.

Con le reciproche concessioni si possono creare, modificare o estinguere anche rapporti diversi da quello che ha formato oggetto della pretesa e della contestazione delle parti.

Art. 1966 Capacità a transigere e disponibilità dei diritti

Per transigere le parti devono avere la capacità di disporre dei diritti che formano oggetto della lite (320, 493).

La transazione è nulla se tali diritti, per loro natura o per espressa disposizione di legge, sono sottratti alla disponibilità delle parti (2113).

Art. 1967 Prova

La transazione deve essere provata per iscritto, fermo il disposto del n. 12 dell'art. 1350 (2725).

Art. 1968 Transazione sulla falsità di documenti

La transazione nei giudizi civili di falso (Cod. Proc. Civ. 221 e seguenti) non produce alcun effetto, se non è stata omologata dal tribunale, sentito il pubblico ministero (Cod. Proc. Civ. 5).

Art. 1969 Errore di diritto

La transazione non può essere annullata per errore di diritto relativo alle questioni che sono state oggetto di controversia tra le parti (1429).

Art. 1970 Lesione

La transazione non può essere impugnata per causa di lesione (1447 e seguenti).

Art. 1971 Transazione su pretesa temeraria

Se una della parti era consapevole della temerarietà della sua pretesa, l'altra può chiedere l'annullamento della transazione (1425 e seguenti).

Art. 1972 Transazione su un titolo nullo

E' nulla (1421 e seguenti) la transazione relativa a un contratto illecito (1343 e seguenti), ancorché le parti abbiano trattato della nullità di questo.

Negli altri casi in cui la transazione è stata fatta relativamente a un titolo nullo, l'annullamento di essa può chiedersi solo dalla parte che ignorava la causa di nullità del titolo.

Art. 1973 Annullabilità per falsità di documenti

E' annullabile (1425 e seguenti) la transazione fatta, in tutto o in parte, sulla base di documenti che in seguito sono stati riconosciuti falsi.

Art. 1974 Annullabilità per cosa giudicata

E' pure annullabile la transazione fatta su lite già decisa con sentenza passata in giudicato (Cod. Proc. Civ. 324), della quale le parti o una di esse non avevano notizia.

Art. 1975 Annullabilità per scoperta di documenti

La transazione che le parti hanno conclusa generalmente sopra tutti gli affari che potessero esservi tra loro non può impugnarsi per il fatto che posteriormente una di esse venga a conoscenza di documenti che le erano ignoti al tempo della transazione, salvo che questi siano stati occultati dall'altra parte.

La transazione è annullabile (1442), quando non riguarda che un affare determinato e con documenti posteriormente scoperti si prova che una delle parti non aveva alcun diritto.

Art. 1976 Risoluzione della transazione per inadempimento

La risoluzione della transazione per inadempimento non può essere richiesta se il rapporto preesistente è stato estinto per novazione (1230 e seguenti), salvo che il diritto alla risoluzione sia stato espressamente stipulato (1453 e seguenti).

Decreto Legislativo 19 giugno 1997, n. 218

"Disposizioni in materia di accertamento con adesione e di conciliazione giudiziale"

pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 165 del 17 luglio 1997

IL PRESIDENTE DELLA REPUBBLICA

Visti gli articoli 76 e 87 della Costituzione;

Visto l'articolo 3, comma 120, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, recante delega al Governo per l'emanazione di uno o più decreti legislativi per la revisione organica della disciplina dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale;

Vista la preliminare deliberazione del Consiglio dei Ministri, adottata nella riunione del 21 marzo 1997;

Acquisito il parere della commissione parlamentare istituita a norma dell'articolo 3, comma 13, della citata legge n. 662 del 1996;

Vista la deliberazione del Consiglio dei Ministri, adottata nella riunione del 13 giugno 1997;

Sulla proposta del Ministro delle finanze, di concerto con i Ministri di grazia e giustizia e del tesoro;

E m a n a

il seguente decreto legislativo:

Titolo I

ACCERTAMENTO CON ADESIONE E CONCILIAZIONE GIUDIZIALE

Capo I

Accertamento con adesione

Art. 1.

Definizione degli accertamenti

1. L'accertamento delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto puo' essere definito con adesione del contribuente, secondo le disposizioni seguenti.
2. L'accertamento delle imposte sulle successioni e donazioni, di registro, ipotecaria, catastale e comunale sull'incremento di valore degli immobili, compresa quella decennale, puo' essere definito con adesione anche di uno solo degli obbligati, secondo le disposizioni seguenti.

Art. 2.

Definizione degli accertamenti nelle imposte sui redditi e nell'imposta sul valore aggiunto

1. La definizione delle imposte sui redditi ha effetto anche per l'imposta sul valore aggiunto, relativamente alle fattispecie per essa rilevanti. In tal caso l'imposta sul valore aggiunto e' liquidata applicando, sui maggiori componenti positivi di reddito rilevanti ai fini della stessa, l'aliquota media risultante dal rapporto tra l'imposta relativa alle operazioni imponibili, diminuita di quella relativa alle cessioni di beni ammortizzabili e di quella considerata detraibile forfettariamente in relazione ai singoli regimi speciali adottati, e il volume d'affari incrementato delle operazioni non soggette ad imposta e di quelle per le quali non sussiste l'obbligo di dichiarazione. Possono formare oggetto della definizione anche le fattispecie rilevanti ai soli fini dell'imposta sul valore aggiunto.
2. Puo' essere oggetto di definizione anche la determinazione sintetica del reddito complessivo netto.
3. L'accertamento definito con adesione non e' soggetto ad impugnazione, non e' integrabile o modificabile da parte dell'ufficio e non rileva ai fini dell'imposta comunale per l'esercizio di imprese e di arti e professioni, nonche' ai fini extratributari, fatta eccezione per i contributi

previdenziali e assistenziali, la cui base imponibile e' riconducibile a quella delle imposte sui redditi. La definizione esclude, anche con effetto retroattivo, in deroga all'articolo 20 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, la punibilita' per i reati previsti dal decreto - legge 10 luglio 1982, n. 429, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 1982, n. 516, limitatamente ai fatti oggetto dell'accertamento; la definizione non esclude comunque la punibilita' per i reati di cui agli articoli 2, comma 3, e 4 del medesimo decreto - legge.

4. La definizione non esclude l'esercizio dell'ulteriore azione accertatrice entro i termini previsti dall'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, relativo all'accertamento delle imposte sui redditi, e dall'articolo 57 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, riguardante l'imposta sul valore aggiunto:

a) se sopravviene la conoscenza di nuovi elementi, in base ai quali e' possibile accertare un maggior reddito, superiore al cinquanta per cento del reddito definito e comunque non inferiore a centocinquanta milioni di lire;

b) se la definizione riguarda accertamenti parziali;

c) se la definizione riguarda i redditi derivanti da partecipazione nelle societa' o nelle associazioni indicate nell'articolo 5 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, ovvero in aziende coniugali non gestite in forma societaria;

d) se l'azione accertatrice e' esercitata nei confronti delle societa' o associazioni o dell'azienda coniugale di cui alla lettera c), alle quali partecipa il contribuente nei cui riguardi e' intervenuta la definizione.

5. A seguito della definizione, le sanzioni per le violazioni concernenti i tributi oggetto dell'adesione commesse nel periodo d'imposta, nonche' per le violazioni concernenti il contenuto delle dichiarazioni relative allo stesso periodo, si applicano nella misura di un quarto del minimo previsto dalla legge, ad eccezione di quelle applicate in sede di liquidazione delle dichiarazioni ai sensi dell'articolo 36 -bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e dell'articolo 60, sesto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, nonche' di quelle concernenti la mancata, incompleta o non veritiera risposta alle richieste formulate dall'ufficio. Sulle somme dovute a titolo di contributi previdenziali e assistenziali di cui al comma 3 non si applicano sanzioni e interessi.

6. Le disposizioni dei commi da 1 a 5 si applicano anche in relazione ai periodi d'imposta per i quali era applicabile la definizione ai sensi dell'articolo 3 del decreto - legge 30 settembre

1994, n. 564, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 novembre 1994, n. 656, e dell'articolo 2, comma 137, della legge 23 dicembre 1996, n. 662.

7. Le disposizioni del presente articolo si applicano, in quanto compatibili, anche ai sostituti d'imposta. Art. 3.

Definizione degli accertamenti nelle altre imposte indirette

1. La definizione ha effetto per tutti i tributi di cui all'articolo 1, comma 2, dovuti dal contribuente, relativamente ai beni e ai diritti indicati in ciascun atto, denuncia o dichiarazione che ha formato oggetto di imposizione. Il valore definito vincola l'ufficio ad ogni ulteriore effetto limitatamente ai menzionati tributi. Sono escluse adesioni parziali riguardanti singoli beni o diritti contenuti nello stesso atto, denuncia o dichiarazione.

2. Se un atto contiene piu' disposizioni che non derivano necessariamente, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre, ciascuna di esse, se soggetta ad autonoma imposizione, costituisce oggetto di definizione come se fosse un atto distinto.

3. A seguito della definizione, le sanzioni dovute per ciascun tributo oggetto dell'adesione si applicano nella misura di un quarto del minimo previsto dalla legge.

4. L'accertamento definito con adesione non e' soggetto ad impugnazione e non e' integrabile o modificabile da parte dell'ufficio.

Capo II

Procedimento per la definizione degli accertamenti nelle imposte sui redditi e nell'imposta sul valore aggiunto.

Art. 4.

Competenza degli uffici

1. Competente alla definizione e' l'ufficio delle entrate, nella cui circoscrizione il contribuente ha il domicilio fiscale.

2. Nel caso di esercizio di attivita' d'impresa o di arti e professioni in forma associata, di cui all'articolo 5 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, ovvero in caso di azienda coniugale non gestita in forma societaria, l'ufficio competente all'accertamento nei confronti della societa', dell'associazione o del titolare dell'azienda coniugale effettua la definizione anche del reddito attribuibile ai soci, agli associati o all'altro coniuge, con unico atto e in loro contraddittorio. Nei confronti dei soggetti che non aderiscono alla definizione o che, benché ritualmente convocati secondo le precedenti modalita' non hanno partecipato al contraddittorio, gli uffici

competenti procedono all'accertamento sulla base della stessa; non si applicano gli articoli 2, comma 5, e 15, comma 1, del presente decreto.

3. Fino all'entrata in funzione dell'ufficio delle entrate sono competenti l'ufficio distrettuale delle imposte dirette ovvero, nei casi disciplinati dall'articolo 6, comma 2, l'ufficio dell'imposta sul valore aggiunto, se la definizione ha ad oggetto esclusivamente fattispecie rilevanti ai fini di tale imposta.

4. Non si applicano le disposizioni dell'articolo 44 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, riguardante la partecipazione dei comuni all'accertamento dei redditi delle persone fisiche.

Art. 5.

Avvio del procedimento

1. L'ufficio invia al contribuente un invito a comparire, nel quale sono indicati:

- a) i periodi di imposta suscettibili di accertamento;
- b) il giorno e il luogo della comparizione per definire l'accertamento con adesione.

2. La richiesta di chiarimenti inviata al contribuente ai sensi dell'articolo 12, comma 1, del decreto - legge 2 marzo 1989, n. 69, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 aprile 1989, n. 154, riguardante la determinazione induttiva di ricavi, compensi e volumi d'affari sulla base di coefficienti presuntivi, costituisce anche invito al contribuente per l'eventuale definizione dell'accertamento con adesione.

3. Fino all'entrata in funzione dell'ufficio delle entrate, l'ufficio distrettuale delle imposte dirette, dopo aver controllato la posizione del contribuente riguardo alle imposte sui redditi, richiede all'ufficio dell'imposta sul valore aggiunto la trasmissione degli elementi in suo possesso, rilevanti per la definizione dell'accertamento con adesione e invia al contribuente l'invito a comparire di cui al comma 1, dandone comunicazione all'ufficio dell'imposta sul valore aggiunto, che puo' delegare un proprio funzionario a partecipare al procedimento. L'ufficio dell'imposta sul valore aggiunto, anche di propria iniziativa, trasmette all'ufficio distrettuale delle imposte dirette, gli elementi idonei alla formulazione di un avviso di rettifica ai sensi degli articoli 54 e 55 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

Art. 6.

Istanza del contribuente

1. Il contribuente nei cui confronti sono stati effettuati accessi, ispezioni o verifiche ai sensi degli articoli 33 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e 52 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, puo' chiedere all'ufficio,

con apposita istanza in carta libera, la formulazione della proposta di accertamento ai fini dell'eventuale definizione.

2. Il contribuente nei cui confronti sia stato notificato avviso di accertamento o di rettifica, non preceduto dall'invito di cui all'articolo 5, puo' formulare anteriormente all'impugnazione dell'atto innanzi la commissione tributaria provinciale, istanza in carta libera di accertamento con adesione, indicando il proprio recapito, anche telefonico.

3. Il termine per l'impugnazione indicata al comma 2 e quello per il pagamento dell'imposta sul valore aggiunto accertata, indicato nell'articolo 60, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, sono sospesi per un periodo di novanta giorni dalla data di presentazione dell'istanza del contribuente; l'iscrizione a titolo provvisorio nei ruoli delle imposte accertate dall'ufficio, ai sensi dell'articolo 15, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e' effettuata, qualora ne ricorrano i presupposti, successivamente alla scadenza del termine di sospensione. L'impugnazione dell'atto comporta rinuncia all'istanza.

4. Entro quindici giorni dalla ricezione dell'istanza di cui al comma 2, l'ufficio, anche telefonicamente o telematicamente, formula al contribuente l'invito a comparire. Fino all'attivazione dell'ufficio delle entrate, la definizione ha effetto ai soli fini del tributo che ha formato oggetto di accertamento. All'atto del perfezionamento della definizione, l'avviso di cui al comma 2 perde efficacia.

Art. 7.

Atto di accertamento con adesione

1. L'accertamento con adesione e' redatto con atto scritto in duplice esemplare, sottoscritto dal contribuente e dal capo dell'ufficio o da un suo delegato. Nell'atto sono indicati, separatamente per ciascun tributo, gli elementi e la motivazione su cui la definizione si fonda, nonche' la liquidazione delle maggiori imposte, delle sanzioni e delle altre somme eventualmente dovute, anche in forma rateale.

Art. 8.

Adempimenti successivi

1. Il versamento delle somme dovute per effetto dell'accertamento con adesione e' eseguito entro venti giorni dalla redazione dell'atto di cui all'articolo 7, mediante delega ad una banca autorizzata o tramite il concessionario del servizio di riscossione competente in base all'ultimo domicilio fiscale del contribuente.

2. Le somme dovute possono essere versate anche ratealmente in un massimo di otto rate trimestrali di pari importo o in un massimo di dodici rate trimestrali se le somme dovute

superano i cento milioni di lire. L'importo della prima rata e' versato entro il termine indicato nel comma 1. Sull'importo delle rate successive sono dovuti gli interessi al saggio legale, calcolati dalla data di perfezionamento dell'atto di adesione, e per il versamento di tali somme il contribuente e' tenuto a prestare garanzia con le modalita' di cui all'articolo 38 -bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, per il periodo di rateazione del detto importo, aumentato di un anno.

3. Entro dieci giorni dal versamento dell'intero importo o di quello della prima rata il contribuente fa pervenire all'ufficio la quietanza dell'avvenuto pagamento e la documentazione relativa alla prestazione della garanzia. L'ufficio rilascia al contribuente copia dell'atto di accertamento con adesione.

4. Con decreto del Ministro delle finanze possono essere stabilite ulteriori modalita' per il versamento di cui ai commi 1 e 2.

Art. 9.

Perfezionamento della definizione

1. La definizione si perfeziona con il versamento di cui all'articolo 8, comma 1, ovvero con il versamento della prima rata e con la prestazione della garanzia, previsti dall'articolo 8, comma 2.

Capo III

Procedimento per la definizione di altre imposte indirette

Art. 10.

Competenza degli uffici

1. Competente alla definizione e' l'ufficio delle entrate.

2. Fino all'entrata in funzione dell'ufficio indicato nel comma 1, e' competente l'ufficio del registro.

Art. 11.

Avvio del procedimento

1. L'ufficio invia ai soggetti obbligati un invito a comparire, nel quale sono indicati:

a) gli elementi identificativi dell'atto, della denuncia o della dichiarazione cui si riferisce l'accertamento suscettibile di adesione;

b) il giorno e il luogo della comparizione per definire l'accertamento con adesione.

Art. 12.

Istanza del contribuente

1. Nel caso in cui sia stato notificato avviso di accertamento, non preceduto dall'invito di cui all'articolo 11, il contribuente, anteriormente all'impugnazione dell'atto innanzi la

commissione tributaria provinciale, puo' formulare in carta libera istanza di accertamento con adesione, indicando il proprio recapito, anche telefonico.

2. La presentazione dell'istanza, anche da parte di un solo obbligato, comporta la sospensione, per tutti i coobbligati, dei termini per l'impugnazione indicata al comma 1 e di quelli per la riscossione delle imposte in pendenza di giudizio, per un periodo di novanta giorni. L'impugnazione dell'atto da parte del soggetto che abbia richiesto l'accertamento con adesione comporta rinuncia all'istanza.

3. Entro quindici giorni dalla ricezione dell'istanza, l'ufficio, anche telefonicamente o telematicamente, formula al contribuente l'invito a comparire.

4. All'atto del perfezionamento della definizione, l'avviso di cui al comma 1 perde efficacia.

Art. 13.

Atto di accertamento con adesione, adempimenti successivi e definizione

1. La definizione si perfeziona secondo quanto previsto dagli articoli 7, 8 e 9. Il versamento delle somme dovute per effetto dell'adesione e' effettuato presso l'ufficio del registro.

Capo IV

Conciliazione giudiziale

Art. 14.

Disposizioni in materia di conciliazione giudiziale

1. L'articolo 48 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, come sostituito dall'articolo 12 del decreto - legge 8 agosto 1996, n. 437, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 ottobre 1996, n. 556, e' sostituito dal seguente:

"Art. 48 (Conciliazione giudiziale) . - 1. Ciascuna delle parti con l'istanza prevista dall'articolo 33, puo' proporre all'altra parte la conciliazione totale o parziale della controversia.

2. La conciliazione puo' aver luogo solo davanti alla commissione provinciale e non oltre la prima udienza, nella quale il tentativo di conciliazione puo' essere esperito d'ufficio anche dalla commissione.

3. Se la conciliazione ha luogo, viene redatto apposito processo verbale nel quale sono indicate le somme dovute a titolo d'imposta, di sanzioni e di interessi. Il processo verbale costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute mediante versamento diretto in un'unica soluzione ovvero in forma rateale, in un massimo di otto rate trimestrali di pari importo, ovvero in un massimo di dodici rate trimestrali se le somme dovute superano i cento milioni di lire, previa prestazione di idonea garanzia secondo le modalita' di cui all'articolo 38 -bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633. La conciliazione si perfeziona con il versamento, entro il termine di venti giorni dalla data di redazione del

processo verbale, dell'intero importo dovuto ovvero della prima rata e con la prestazione della predetta garanzia sull'importo delle rate successive, comprensivo degli interessi al saggio legale calcolati con riferimento alla stessa data, e per il periodo di rateazione di detto importo aumentato di un anno. Per le modalita' di versamento si applica l'articolo 5 del decreto del Presidente della Repubblica 28 settembre 1994, n. 592. Le predette modalita' possono essere modificate con decreto del Ministro delle finanze, di concerto con il Ministro del tesoro.

4. Qualora una delle parti abbia proposto la conciliazione e la stessa non abbia luogo nel corso della prima udienza, la commissione puo' assegnare un termine non superiore a sessanta giorni, per la formazione di una proposta ai sensi del comma 5.

5. L'ufficio puo', sino alla data di trattazione in camera di consiglio, ovvero fino alla discussione in pubblica udienza, depositare una proposta di conciliazione alla quale l'altra parte abbia previamente aderito. Se l'istanza e' presentata prima della fissazione della data di trattazione, il presidente della commissione, se ravvisa la sussistenza dei presupposti e delle condizioni di ammissibilita', dichiara con decreto l'estinzione del giudizio. La proposta di conciliazione ed il decreto tengono luogo del processo verbale di cui al comma 3. Il decreto e' comunicato alle parti ed il versamento dell'intero importo o della prima rata deve essere effettuato entro venti giorni dalla data della comunicazione. Nell'ipotesi in cui la conciliazione non sia ritenuta ammissibile il presidente della commissione fissa la trattazione della controversia. Il provvedimento del presidente e' depositato in segreteria entro dieci giorni dalla data di presentazione della proposta.

6. In caso di avvenuta conciliazione le sanzioni amministrative si applicano nella misura di un terzo delle somme irrogate.".

2. All'articolo 37 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 545, concernente l'attivita' di indirizzo agli uffici periferici, dopo il comma 4, e' aggiunto, in fine, il seguente:

"4 -bis. Il dirigente dell'ufficio del Ministero delle finanze di cui all'articolo 11, comma 2, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, riguardante la capacita' di stare in giudizio, stabilisce le condizioni necessarie per la formulazione o l'accettazione della proposta di conciliazione di cui all'articolo 48 del citato decreto legislativo n. 546 del 1992.".

Titolo II

DISPOSIZIONI FINALI

Art. 15.

Sanzioni applicabili nel caso di omessa impugnazione

1. Le sanzioni irrogate per le violazioni indicate nell'articolo 2, comma 5, del presente decreto, nell'articolo 71 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, e nell'articolo 50 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 31 ottobre 1990, n. 346, sono ridotte a un quarto se il contribuente rinuncia ad impugnare l'avviso di accertamento o di liquidazione e a formulare istanza di accertamento con adesione, provvedendo a pagare, entro il termine per la proposizione del ricorso, le somme complessivamente dovute, tenuto conto della predetta riduzione.

2. Si applicano le disposizioni dell'articolo 8, commi 2 e 3. Con decreto del Ministro delle finanze sono stabilite le modalita' di versamento delle somme dovute.

Art. 16.

Controlli sulla base della copia delle dichiarazioni

1. Qualora successivamente all'accertamento le dichiarazioni presentate ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto risultino difformi dalle copie acquisite nel corso dell'attivita' di controllo ovvero ne risulti omessa la presentazione, gli uffici procedono all'accertamento e alla liquidazione delle imposte dovute e possono integrare, modificare o revocare gli atti gia' notificati, nonche' irrogare o revocare le relative sanzioni. La conservazione della copia delle dichiarazioni e' obbligatoria per i soggetti che devono tenere le scritture contabili, nonche' per i soci o associati di societa' o associazioni di cui all'articolo 5 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, o per il coniuge dell'azienda coniugale non gestita in forma societaria.

Art. 17.

Abrogazioni e delegificazione

1. Sono abrogati:

a) i commi 2 e 3 dell'articolo 5 del decreto - legge 27 aprile 1990, n. 90, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 giugno 1990, n. 165, riguardanti la definizione delle pendenze tributarie;

b) gli articoli 2 -bis e 2 -ter del decreto - legge 30 settembre 1994, n. 564, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 novembre 1994, n. 656, riguardanti l'accertamento con adesione;

c) il quarto comma dell'articolo 54 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, riguardante l'applicazione in misura ridotta delle sanzioni in caso di rinuncia all'impugnazione dell'accertamento.

2. Con effetto dalla data di entrata in vigore del presente decreto legislativo sono abrogate tutte le altre disposizioni con esso incompatibili.

3. Le disposizioni dei capi II e III del titolo I possono essere integrate o modificate con regolamento da emanare ai sensi dell'articolo 17, comma 2, della legge 23 agosto 1988, n. 400.

DIREITO ESPANHOL

CÓDIGO CIVIL: LIBRO IV: TÍTULO XIII

De las transacciones y compromisos

CAPÍTULO PRIMERO

De las transacciones

Artículo 1809

La transacción es un contrato por el cual las partes, dando, prometiendo o reteniendo cada una alguna cosa, evitan la provocación de un pleito o ponen término al que había comenzado.

Artículo 1810

Para transigir sobre los bienes y derechos de los hijos bajo la patria potestad se aplicarán las mismas reglas que para enajenarlos.

Artículo 1811

El tutor no puede transigir sobre los derechos de la persona que tiene en guarda, sino en la forma prescrita en el presente Código.

Artículo 1812

Las corporaciones que tengan personalidad jurídica sólo podrán transigir en la forma y con los requisitos que necesiten para enajenar sus bienes.

Artículo 1813

Se puede transigir sobre la acción civil proveniente de un delito; pero no por eso se extinguirá la acción pública para la imposición de la pena legal.

Artículo 1814

No se puede transigir sobre el estado civil de las personas, ni sobre las cuestiones matrimoniales, ni sobre alimentos futuros.

Artículo 1815

La transacción no comprende sino los objetos expresados determinadamente en ella, o que, por una inducción necesaria de sus palabras, deban reputarse comprendidos en la misma.

La renuncia general de derechos se entiende sólo de los que tienen relación con la disputa sobre que ha recaído la transacción.

Artículo 1816

La transacción tiene para las partes la autoridad de la cosa juzgada; pero no procederá la vía de apremio sino tratándose del cumplimiento de la transacción judicial.

Artículo 1817

La transacción en que intervenga error, dolo, violencia o falsedad de documentos, está sujeta a lo dispuesto en el artículo 1265 de este Código.

Sin embargo, no podrá una de las partes oponer el error de hecho a la otra siempre que ésta se haya apartado por la transacción de un pleito comenzado.

Artículo 1818

El descubrimiento de nuevos documentos no es causa para anular o rescindir la transacción, si no ha habido mala fe.

Artículo 1819

Si estando decidido un pleito por sentencia firme, se celebrare transacción sobre él por ignorar la existencia de la sentencia firme alguna de las partes interesadas, podrá ésta pedir que se rescinda la transacción.

La ignorancia de una sentencia que pueda revocarse, no es causa para atacar la transacción.

Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre)

Artículo 155.

Actas con acuerdo.

1. Cuando para la elaboración de la propuesta de regularización deba concretarse la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados, cuando resulte necesaria la apreciación de los hechos determinantes para la correcta aplicación de la norma al caso concreto, o cuando sea preciso realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria que no puedan cuantificarse de forma cierta, la Administración tributaria, con carácter previo a la liquidación de la deuda tributaria, podrá concretar dicha aplicación, la apreciación de aquellos hechos o la estimación, valoración o medición mediante un acuerdo con el obligado tributario en los términos previstos en este artículo.

2. Además de lo dispuesto en el artículo 153 de esta Ley, el acta con acuerdo incluirá necesariamente el siguiente contenido:

- a. El fundamento de la aplicación, estimación, valoración o medición realizada.
- b. Los elementos de hecho, fundamentos jurídicos y cuantificación de la propuesta de regularización.
- c. Los elementos de hecho, fundamentos jurídicos y cuantificación de la propuesta de sanción que en su caso proceda, a la que será de aplicación la reducción prevista en el

apartado 1 del artículo 188 de esta Ley, así como la renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador.

d. Manifestación expresa de la conformidad del obligado tributario con la totalidad del contenido a que se refieren los párrafos anteriores.

3. Para la suscripción del acta con acuerdo será necesaria la concurrencia de los siguientes requisitos:

a. Autorización del órgano competente para liquidar, que podrá ser previa o simultánea a la suscripción del acta con acuerdo.

b. La constitución de un depósito, aval de carácter solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución, de cuantía suficiente para garantizar el cobro de las cantidades que puedan derivarse del acta.

4. El acuerdo se perfeccionará mediante la suscripción del acta por el obligado tributario o su representante y la inspección de los tributos.

5. Se entenderá producida y notificada la liquidación y, en su caso, impuesta y notificada la sanción, en los términos de las propuestas formuladas, si transcurridos diez días, contados desde el siguiente a la fecha del acta, no se hubiera notificado al interesado acuerdo del órgano competente para liquidar rectificando los errores materiales que pudiera contener el acta con acuerdo.

Confirmadas las propuestas, el depósito realizado se aplicará al pago de dichas cantidades. Si se hubiera presentado aval o certificado de seguro de caución, el ingreso deberá realizarse en el plazo al que se refiere el apartado 2 del artículo 62 de esta Ley, o en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento que la Administración tributaria hubiera concedido con dichas garantías y que el obligado al pago hubiera solicitado con anterioridad a la finalización del plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley.

6. El contenido del acta con acuerdo se entenderá íntegramente aceptado por el obligado y por la Administración tributaria. La liquidación y la sanción derivadas del acuerdo sólo podrán ser objeto de impugnación o revisión en vía administrativa por el procedimiento de declaración de nulidad de pleno derecho previsto en el artículo 217 de esta Ley, y sin perjuicio del recurso que pueda proceder en vía contencioso-administrativa por la existencia de vicios en el consentimiento.

7. La falta de suscripción de un acta con acuerdo en un procedimiento inspector no podrá ser motivo de recurso o reclamación contra las liquidaciones derivadas de actas de conformidad o disconformidad.

Artículo 156.

Actas de conformidad.

1. Con carácter previo a la firma del acta de conformidad se concederá trámite de audiencia al interesado para que alegue lo que convenga a su derecho.
2. Cuando el obligado tributario o su representante manifieste su conformidad con la propuesta de regularización que formule la inspección de los tributos, se hará constar expresamente esta circunstancia en el acta.
3. Se entenderá producida y notificada la liquidación tributaria de acuerdo con la propuesta formulada en el acta si, en el plazo de un mes contado desde el día siguiente a la fecha del acta, no se hubiera notificado al interesado acuerdo del órgano competente para liquidar, con alguno de los siguientes contenidos:
 - a. Rectificando errores materiales.
 - b. Ordenando completar el expediente mediante la realización de las actuaciones que procedan.
 - c. Confirmando la liquidación propuesta en el acta.
 - d. Estimando que en la propuesta de liquidación ha existido error en la apreciación de los hechos o indebida aplicación de las normas jurídicas y concediendo al interesado plazo de audiencia previo a la liquidación que se practique.
4. Para la imposición de las sanciones que puedan proceder como consecuencia de estas liquidaciones será de aplicación la reducción prevista en el apartado 1 del artículo 188 de esta Ley.
5. A los hechos y elementos determinantes de la deuda tributaria respecto de los que el obligado tributario o su representante prestó su conformidad les será de aplicación lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 144 de esta Ley.

DIREITO FRANCÊS

CODE CIVIL

TITRE XV

Des transactions (Articles 2044 à 2058)

Article 2044

La transaction est un contrat par lequel les parties terminent une contestation née, ou préviennent une contestation à naître.

Ce contrat doit être rédigé par écrit.

Article 2045

Pour transiger, il faut avoir la capacité de disposer des objets compris dans la transaction.

Le tuteur ne peut transiger pour le mineur ou le majeur en tutelle que conformément à l'article 467 au titre "De la minorité, de la tutelle et de l'émancipation" ; et il ne peut transiger avec le mineur devenu majeur, sur le compte de tutelle, que conformément à l'article 472 au même titre.

Les communes et établissements publics ne peuvent transiger qu'avec l'autorisation expresse du roi (du Premier ministre).

Article 2046

On peut transiger sur l'intérêt civil qui résulte d'un délit.

La transaction n'empêche pas la poursuite du ministère public.

Article 2047

On peut ajouter à une transaction la stipulation d'une peine contre celui qui manquera de l'exécuter.

Article 2048

Les transactions se renferment dans leur objet : la renonciation qui y est faite à tous droits, actions et prétentions, ne s'entend que de ce qui est relatif au différend qui y a donné lieu.

Article 2049

Les transactions ne règlent que les différends qui s'y trouvent compris, soit que les parties aient manifesté leur intention par des expressions spéciales ou générales, soit que l'on reconnaisse cette intention par une suite nécessaire de ce qui est exprimé.

Article 2050

Si celui qui avait transigé sur un droit qu'il avait de son chef acquiert ensuite un droit semblable du chef d'une autre personne, il n'est point, quant au droit nouvellement acquis, lié par la transaction antérieure.

Article 2051

La transaction faite par l'un des intéressés ne lie point les autres intéressés et ne peut être opposée par eux.

Article 2052

Les transactions ont, entre les parties, l'autorité de la chose jugée en dernier ressort. Elles ne peuvent être attaquées pour cause d'erreur de droit, ni pour cause de lésion.

Article 2053

Néanmoins, une transaction peut être rescindée lorsqu'il y a erreur dans la personne ou sur l'objet de la contestation.

Elle peut l'être dans tous les cas où il y a dol ou violence.

Article 2054

Il y a également lieu à l'action en rescision contre une transaction lorsqu'elle a été faite en exécution d'un titre nul, à moins que les parties n'aient expressément traité sur la nullité.

Article 2055

La transaction faite sur pièces qui depuis ont été reconnues fausses est entièrement nulle.

Article 2056

La transaction sur un procès terminé par un jugement passé en force de chose jugée, dont les parties ou l'une d'elles n'avaient point connaissance, est nulle.

Si le jugement ignoré des parties était susceptible d'appel, la transaction sera valable.

Article 2057

Lorsque les parties ont transigé généralement sur toutes les affaires qu'elles pouvaient avoir ensemble, les titres qui leur étaient alors inconnus, et qui auraient été postérieurement découverts, ne sont point une cause de rescision, à moins qu'ils n'aient été retenus par le fait de l'une des parties.

Mais la transaction serait nulle si elle n'avait qu'un objet sur lequel il serait constaté, par des titres nouvellement découverts, que l'une des parties n'avait aucun droit.

Article 2058

L'erreur de calcul dans une transaction doit être réparée.

Code général des impôts, art. 1653 A ets.

V : Commission départementale de Conciliation (Voir les articles 349 à 350 C de l'annexe III)

Article 1653 A

(Loi n° 81-1160 du 30 décembre 1981 art. 102 I, II finances pour 1982 Journal Officiel du 31 décembre 1981 date d'entrée en vigueur 1 JANVIER 1982)

(Décret n° 82-389 du 10 mai 1982 art. 1 Journal Officiel du 11 mai 1982)

(Décret n° 88-199 du 29 février 1988 art. 1 Journal Officiel du 2 mars 1988)

(Loi n° 95-1347 du 30 décembre 1995 art. 27 finances rectificative pour 1995, Journal Officiel du 31 décembre 1995)

(Décret n° 2004-620 du 29 juin 2004 art. 1 Journal Officiel du 30 juin 2004)

I. Il est institué, dans chaque département, une commission de conciliation composée :

1° D'un magistrat du siège, désigné par arrêté du ministre de la justice, qui assure les fonctions de président ;

2° Du directeur des services fiscaux ou de son délégué ;

3° De trois fonctionnaires de la direction générale des impôts ayant au moins le grade d'inspecteur départemental ;

4° D'un notaire désigné par la ou les chambres de notaires du département, ou de son suppléant ;

5° De trois représentants des contribuables, savoir :

a. Un titulaire et deux suppléants désignés par la ou les chambres de commerce et d'industrie parmi les commerçants ou industriels, ou anciens commerçants ou industriels, éligibles aux tribunaux de commerce ; si ce titulaire n'appartient pas à la profession exercée par le contribuable dont la situation est examinée, celui-ci peut demander son remplacement par un représentant de l'une des organisations professionnelles dont il fait partie;

b. Un titulaire et deux suppléants désignés par les fédérations départementales des syndicats d'exploitants agricoles du département, parmi les propriétaires ruraux passibles de l'impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole. Lorsqu'il existe dans un département plusieurs fédérations de syndicats d'exploitants agricoles, les membres de la commission sont nommés par le préfet, sur proposition de ces fédérations ;

c. Un titulaire et deux suppléants choisis par la ou les chambres syndicales de propriétaires du département.

Les représentants ainsi désignés doivent être de nationalité française, âgés de vingt-cinq ans au moins et jouir de leurs droits civils.

II. Un inspecteur des impôts remplit les fonctions de secrétaire et assiste aux séances avec voix consultative.

III. Les membres non fonctionnaires de la commission sont nommés pour un an et leur mandat est renouvelable. Ils sont soumis aux obligations du secret professionnel.

IV. La commission se réunit sur la convocation du directeur des services fiscaux.

La commission délibère valablement, à condition qu'il y ait au moins cinq membres présents, y compris le président. En cas de partage des voix, celle du président est prépondérante.

Article 1653 B

(inséré par Edition du 1 juillet 1979))

1. La commission départementale de conciliation compétente est celle dans le ressort de laquelle les biens sont situés ou immatriculés s'il s'agit de navires ou de bateaux.

Lorsque des biens ne formant qu'une seule exploitation sont situés sur plusieurs départements, la commission compétente est celle du département sur le territoire duquel se trouve le siège de l'exploitation ou, à défaut de siège, la partie des biens présentant le plus grand revenu d'après la matrice cadastrale.

2. (Transféré sous l'article R59 B-1 du livre des procédures fiscales).

LIVRE DES PROCEDURES FISCALES

(Partie Législative)

Article L38

1. Pour la recherche et la constatation des infractions aux dispositions du titre III de la première partie du livre Ier du code général des impôts et aux législations édictant les mêmes règles en matière de procédure et de recouvrement, les agents habilités à cet effet par l'administration des douanes et droits indirects, peuvent effectuer des visites en tous lieux, même privés, où les pièces, documents, objets ou marchandises se rapportant à ces infractions sont susceptibles d'être détenus et procéder à leur saisie, quel qu'en soit le support. Ils sont accompagnés d'un officier de police judiciaire.

2. Hormis les cas de flagrance, chaque visite doit être autorisée par une ordonnance du président du tribunal de grande instance dans le ressort duquel sont situés les locaux à visiter ou d'un juge délégué par lui.

Le juge doit vérifier de manière concrète que la demande d'autorisation qui lui est soumise est bien fondée ; cette demande doit comporter tous les éléments d'information en possession de l'administration de nature à justifier la visite.

Il désigne l'officier de police judiciaire chargé d'assister à ces opérations et de le tenir informé de leur déroulement.

L'ordonnance comporte :

le cas échéant, mention de la délégation du président du tribunal de grande instance ;

l'adresse des lieux à visiter ;

le nom et la qualité du fonctionnaire habilité qui a sollicité et obtenu l'autorisation de procéder aux opérations de visite.

Le juge motive sa décision par l'indication des éléments de fait et de droit qu'il retient et qui laissent présumer, en l'espèce, l'existence des infractions dont la preuve est recherchée.

Si, à l'occasion de la visite, les agents habilités découvrent l'existence d'un coffre dans un établissement de crédit dont la personne occupant les lieux visités est titulaire et où des pièces, documents, objets ou marchandises se rapportant aux infractions visées au 1. sont susceptibles de se trouver, ils peuvent, sur autorisation délivrée par tout moyen par le juge qui a pris l'ordonnance, procéder immédiatement à la visite de ce coffre. Mention de cette autorisation est portée au procès-verbal prévu au 4.

La visite s'effectue sous l'autorité et le contrôle du juge qui l'a autorisée.

Il peut se rendre dans les locaux pendant l'intervention.

A tout moment, il peut décider la suspension ou l'arrêt de la visite.

L'ordonnance n'est susceptible que d'un pourvoi en cassation selon les règles prévues par le code de procédure pénale. Les délais de pourvoi courent à compter de la notification ou de la signification de l'ordonnance. Ce pourvoi n'est pas suspensif.

L'ordonnance est notifiée, verbalement et sur place au moment de la visite, à l'occupant des lieux ou à son représentant qui en reçoit copie intégrale contre récépissé ou émargement au procès-verbal prévu au 4. En l'absence de l'occupant des lieux ou de son représentant, l'ordonnance est notifiée après la visite par lettre recommandée avec avis de réception. La notification est réputée faite à la date de réception figurant sur l'avis.

A défaut de réception, il est procédé à la signification de l'ordonnance dans les conditions prévues par les articles 550 et suivants du code de procédure pénale.

Les délai et modalités de la voie de recours sont mentionnés sur les actes de notification et de signification.

3. La visite ne peut être commencée avant six heures ni après vingt et une heures ; dans les lieux ouverts au public elle peut également être commencée pendant les heures d'ouverture de l'établissement. Elle est effectuée en présence de l'occupant des lieux ou de son représentant ; en cas d'impossibilité, l'officier de police judiciaire requiert deux témoins choisis en dehors des personnes relevant de son autorité ou de celle de l'administration des douanes et droits indirects.

Les agents de l'administration des douanes et droits indirects mentionnés au 1, l'occupant des lieux ou son représentant et l'officier de police judiciaire peuvent seuls prendre connaissance des pièces et documents avant leur saisie.

L'officier de police judiciaire veille au respect du secret professionnel et des droits de la défense conformément aux dispositions du troisième alinéa de l'article 56 du code de procédure pénale ; l'article 58 de ce code est applicable.

4. Le procès-verbal de visite relatant les modalités et le déroulement de l'opération est dressé sur-le-champ par les agents de l'administration des douanes et droits indirects. Un inventaire des pièces et documents saisis lui est annexé. Le procès-verbal et l'inventaire sont signés par les agents de l'administration des impôts et par l'officier de police judiciaire ainsi que par les personnes mentionnées au premier alinéa du 3 ci-dessus ; en cas de refus de signer, mention en est faite au procès-verbal.

Si l'inventaire sur place présente des difficultés, les pièces et documents saisis sont placés sous scellés. L'occupant des lieux ou son représentant est avisé qu'il peut assister à l'ouverture des scellés qui a lieu en présence de l'officier de police judiciaire ; l'inventaire est alors établi.

5. Les originaux du procès-verbal de visite et de l'inventaire sont, dès qu'ils ont été établis, adressés au juge qui a délivré l'ordonnance ; une copie de ces mêmes documents est remise à l'occupant des lieux ou à son représentant.

Les pièces et documents saisis sont restitués à l'occupant des lieux après exécution de la transaction consécutive à la rédaction du procès-verbal de constatation des infractions prévu par l'article L. 212 A ; en cas de poursuites judiciaires, leur restitution est autorisée par l'autorité judiciaire compétente.

6. Les informations recueillies ne peuvent être exploitées dans le cadre d'une procédure de vérification de comptabilité ou de contrôle de revenu qu'après restitution des pièces ou de leur reproduction et mise en oeuvre des procédures de contrôle visées aux premier et deuxième alinéas de l'article L. 47.

7. Les dispositions des 1 à 6 peuvent être mises en oeuvre par les agents de l'administration des impôts habilités à cet effet par le directeur général des impôts, pour la recherche et la constatation des infractions aux dispositions de l'article 290 quater et du III de l'article 298 bis du code général des impôts.

Ces dispositions entrent en vigueur à compter du 1er juillet 2003.

LIVRE DES PROCEDURES FISCALES

(Partie Législative)

Article L61

Après l'établissement du rôle ou l'émission de l'avis de mise en recouvrement, le contribuable conserve le droit de présenter une réclamation conformément à l'article L. 190.

Article L61 B

(inséré par Loi n° 2004-1484 du 30 décembre 2004 art. 41 II finances pour 2005 Journal Officiel du 31 décembre 2004)

1. Lorsque les agents du Trésor public constatent une insuffisance, une inexactitude, une omission ou une dissimulation dans les éléments servant de base au calcul de la taxe prévue au I de l'article 1605 du code général des impôts, les rehaussements correspondants sont effectués suivant la procédure de rectification contradictoire définie aux articles L. 57 à L. 61.

2. Lorsqu'une infraction aux obligations prévues aux articles 1605 bis et 1605 ter du code général des impôts est constatée, les agents mentionnés au 1 peuvent dresser un procès-verbal

faisant foi jusqu'à preuve du contraire, qui doit être apportée selon les modalités prévues par le dernier alinéa de l'article 537 du code de procédure pénale.

NOTA : Un décret en Conseil d'Etat fixe les modalités d'application du présent article.

Article L86

Les agents de l'administration ont un droit de communication à l'égard des membres des professions non commerciales définies ci-après :

- a. Les professions dont l'exercice autorise l'intervention dans des transactions, la prestation de services à caractère juridique, financier ou comptable ou la détention de biens ou de fonds pour le compte de tiers ;
- b. Les professions consistant à titre principal en la prestation de services à caractère décoratif ou architectural ou en la création et la vente de biens ayant le même caractère.

Le droit prévu au premier alinéa ne porte que sur l'identité du client, le montant, la date et la forme du versement ainsi que les pièces annexes de ce versement. Il ne peut entraîner pour les personnes auprès desquelles il est exercé l'établissement d'impositions supplémentaires si ce n'est après la mise en oeuvre d'une procédure de vérification prévue aux articles L. 47 et suivants.

LIVRE DES PROCEDURES FISCALES

(Partie Législative)

Article L138

Les membres et les rapporteurs du comité du contentieux fiscal, douanier et des changes peuvent recevoir communication, de la part de l'administration des impôts, des renseignements nécessaires à l'élaboration du rapport annuel établi par le comité sur les conditions dans lesquelles ont été conclues ou accordées les transactions, remises ou modérations relevant de la compétence des services déconcentrés de la direction générale des impôts ou de la compétence des douanes et droits indirects.

LIVRE DES PROCEDURES FISCALES

(Partie Législative)

Article L59 A

(Décret n° 84-686 du 17 juillet 1984 art. 6 Journal Officiel du 24 juillet 1984)

(Loi n° 2004-1485 du 30 décembre 2004 art. 26 I finances rectificative pour 2004 Journal Officiel du 31 décembre 2004)

(Décret n° 2005-331 du 6 avril 2005 art. 1 Journal Officiel du 8 avril 2005)

I. - La commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires intervient lorsque le désaccord porte :

1° Sur le montant du résultat industriel et commercial, non commercial, agricole ou du chiffre d'affaires, déterminé selon un mode réel d'imposition ;

2° Sur les conditions d'application des régimes d'exonération ou d'allégements fiscaux en faveur des entreprises nouvelles, à l'exception de la qualification des dépenses de recherche mentionnées au II de l'article 244 quater B du code général des impôts ;

3° Sur l'application du 1° du 1 de l'article 39 et du d de l'article 111 du même code relatifs aux rémunérations non déductibles pour la détermination du résultat des entreprises industrielles ou commerciales, ou du 5 de l'article 39 du même code relatif aux dépenses que ces mêmes entreprises doivent mentionner sur le relevé prévu à l'article 54 quater du même code ;

4° Sur la valeur vénale des immeubles, des fonds de commerce, des parts d'intérêts, des actions ou des parts de sociétés immobilières servant de base à la taxe sur la valeur ajoutée, en application du 6° et du 1 du 7° de l'article 257 du même code.

II. - Dans les domaines mentionnés au I, la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires peut, sans trancher une question de droit, se prononcer sur les faits susceptibles d'être pris en compte pour l'examen de cette question de droit.

Par dérogation aux dispositions du premier alinéa, la commission peut se prononcer sur le caractère anormal d'un acte de gestion, sur le principe et le montant des amortissements et des provisions ainsi que sur le caractère de charges déductibles des travaux immobiliers.

NOTA : Ces dispositions sont applicables aux propositions de rectification adressées à compter du 1er janvier 2005.

Article L59 B

(Décret n° 84-686 du 17 juillet 1984 art. 6 Journal Officiel du 24 juillet 1984)

(Loi n° 88-1149 du 23 décembre 1988 art. 26 I Journal Officiel du 28 décembre 1988)

La commission départementale de conciliation intervient en cas d'insuffisance des prix ou évaluations ayant servi de base aux droits d'enregistrement ou à la taxe de publicité foncière dans les cas mentionnés au 2 de l'article 667 du code général des impôts ainsi qu'à l'impôt de solidarité sur la fortune.

Article L235

(Décret n° 81-859 du 15 septembre 1981 Journal Officiel du 18 septembre 1981 en vigueur le 1er JANVIER 1982)

(Loi n° 92-677 du 17 juillet 1992 art. 116 V Journal Officiel du 19 juillet 1992 en vigueur le 1er janvier 1993)

(Décret n° 92-1431 du 30 décembre 1992 art. 1 à 6 Journal Officiel du 31 décembre 1992)

(Décret n° 93-265 du 26 février 1993 art. 12 et 15 Journal Officiel du 28 février 1993 en vigueur le 31 décembre 1992)

(Loi n° 2004-204 du 9 mars 2004 art. 33 IV Journal Officiel du 10 mars 2004 en vigueur le 1er octobre 2004)

(Décret n° 2005-331 du 6 avril 2005 art. 1 Journal Officiel du 8 avril 2005)

Les infractions en matière de contributions indirectes et de législations édictant les mêmes règles en matière de procédure et de recouvrement sont poursuivies devant le tribunal correctionnel, qui prononce la condamnation.

L'administration instruit et défend sur l'instance portée devant le tribunal. En cas d'infraction touchant à la fois au régime fiscal et au régime économique de l'alcool, le service désigné par décret est seul chargé des poursuites.

Pour les affaires dans lesquelles des agents de l'administration des douanes ont été requis en application des I et II de l'article 28-1 du code de procédure pénale, le ministère public exerce l'action publique et l'action pour l'application des sanctions fiscales. Dans ce cas, les dispositions de l'article L. 248 relatives au droit de transaction ne sont pas applicables.

Dans ces mêmes procédures, l'administration des douanes exerce l'action en paiement des droits et taxes compromis ou éludés, prévue par l'article 1804 B du code général des impôts.

LIVRE DES PROCEDURES FISCALES

(Partie Législative)

Article L247

(Décret n° 81-859 du 15 septembre 1981 Journal Officiel du 18 septembre 1981 en vigueur le 1er janvier 1982)

(Loi n° 98-657 du 29 juillet 1998 art. 94 Journal Officiel du 31 juillet 1998)

(Loi n° 2003-710 du 1 août 2003 art. 45 Journal Officiel du 2 août 2003)

(Loi n° 2003-1311 du 30 décembre 2003 art. 35 finances pour 2004 Journal Officiel du 31 décembre 2003)

L'administration peut accorder sur la demande du contribuable ;

1° Des remises totales ou partielles d'impôts directs régulièrement établis lorsque le contribuable est dans l'impossibilité de payer par suite de gêne ou d'indigence ;

2° Des remises totales ou partielles d'amendes fiscales ou de majorations d'impôts lorsque ces pénalités et, le cas échéant, les impositions auxquelles elles s'ajoutent sont définitives;

3° Par voie de transaction, une atténuation d'amendes fiscales ou de majorations d'impôts lorsque ces pénalités et, le cas échéant, les impositions auxquelles elles s'ajoutent ne sont pas définitives.

Les dispositions des troisième et quatrième alinéas sont le cas échéant applicables s'agissant des sommes dues au titre de l'intérêt de retard visé à l'article 1727 du code général des impôts. L'administration peut également décharger de leur responsabilité les personnes tenues au paiement d'impositions dues par un tiers.

Aucune autorité publique ne peut accorder de remise totale ou partielle de droits d'enregistrement, de taxe de publicité foncière, de droits de timbre, de taxes sur le chiffre d'affaires, de contributions indirectes et de taxes assimilées à ces droits, taxes et contributions.

LIVRE DES PROCEDURES FISCALES

(Partie Législative)

Article L248

Les infractions peuvent faire l'objet de transactions avant mise en mouvement d'une action judiciaire ou, dans les conditions fixées à l'article L. 249, avant jugement définitif.

LIVRE DES PROCEDURES FISCALES

(Partie Législative)

Article L249

En matière de contributions indirectes, après mise en mouvement par l'administration ou le ministère public d'une action judiciaire, l'administration ne peut transiger que si l'autorité judiciaire admet le principe d'une transaction.

L'accord de principe est donné par le ministère public lorsque l'infraction est passible à la fois de sanctions fiscales et de peines, par le président de la juridiction saisie lorsque l'infraction est passible seulement de sanctions fiscales.

Après jugement définitif, les sanctions fiscales prononcées par les tribunaux ne peuvent faire l'objet de transaction.

Les demandes de remise, totale ou partielle, des sanctions fiscales pour tenir compte des ressources et des charges du débiteur, sont instruites par l'administration et soumises au président de la juridiction qui a prononcé la condamnation.

La remise ne peut être accordée qu'après avis conforme du président de la juridiction.

LIVRE DES PROCEDURES FISCALES

(Partie Législative)

Article L251

Lorsqu'une transaction est devenue définitive après accomplissement des obligations qu'elle prévoit et approbation de l'autorité compétente, aucune procédure contentieuse ne peut plus être engagée ou reprise pour remettre en cause les pénalités qui ont fait l'objet de la transaction ou les droits eux-mêmes.

Dans le cas où le contribuable refuse la transaction qui lui a été proposée par l'administration et porte ultérieurement le litige devant le tribunal compétent, celui-ci fixe le taux des majorations ou pénalités en même temps que la base de l'impôt.

LIVRE DES PROCEDURES FISCALES

(Partie Réglementaire)

Article R247-1

(Décret n° 81-860 du 15 septembre 1981 Journal Officiel du 18 septembre 1981 en vigueur le 1er janvier 1982)

(Décret n° 92-1431 du 30 décembre 1992 art. 1 à 6 Journal Officiel du 31 décembre 1992)

(Décret n° 93-311 du 9 mars 1993 art. 19 et 28 Journal Officiel du 11 mars 1993)

Les demandes prévues à l'article L. 247 tendant à obtenir à titre gracieux une remise, une modération ou une transaction, doivent être adressées au service territorial selon le cas, de l'administration des impôts ou de l'administration des douanes et droits indirects dont dépend le lieu de l'imposition. Elles doivent contenir les indications nécessaires pour identifier l'imposition et, le cas échéant, être accompagnées soit de l'avis d'imposition, d'une copie de cet avis ou d'un extrait de rôle, soit de l'avis de mise en recouvrement ou d'une copie de cet avis.

Les dispositions de l'article R190-2 relatives à la transmission des réclamations sont applicables aux demandes gracieuses.

LIVRE DES PROCEDURES FISCALES

(Partie Réglementaire)

Article R247-2

(Décret n° 81-860 du 15 septembre 1981 Journal Officiel du 18 septembre 1981 en vigueur le 1er janvier 1982)

(inséré par Décret n° 93-10 du 4 janvier 1993 art. 4 Journal Officiel du 5 janvier 1993)

Le directeur des services fiscaux ou le directeur régional des douanes et droits indirects, selon le cas, peut se prononcer sans instruction préalable sur les demandes de transaction et de remise ou modération qui, en l'état des procédures en cours à l'époque où elles sont formées, ne peuvent être favorablement accueillies.

En matière d'impôts locaux, les demandes gracieuses sont soumises à l'avis du maire.

LIVRE DES PROCEDURES FISCALES

(Partie Réglementaire)

Article R247-3

La proposition de transaction est notifiée par l'administration au contribuable par lettre recommandée avec avis de réception ; ce document mentionne le montant de l'impôt et celui des pénalités encourues ainsi que le montant des pénalités qui seront réclamées au contribuable s'il accepte la proposition.

Le contribuable dispose d'un délai de trente jours à partir de la réception de la lettre pour présenter son acceptation ou son refus.

Article R247-4

(Décret n° 81-860 du 15 septembre 1981 Journal Officiel du 18 septembre 1981 en vigueur le 1er janvier 1982)

(Décret n° 82-913 du 22 octobre 1982 art. 1 Journal Officiel du 27 octobre 1982)

(Décret n° 85-1103 du 9 octobre 1985 art. 1 Journal Officiel du 17 octobre 1985)

(Décret n° 86-1097 du 24 septembre 1986 art. 1 Journal Officiel du 11 octobre 1986)

(Loi n° 77-1453 du 29 décembre 1977 art. 20 Journal Officiel du 30 décembre 1977)

(Décret n° 97-34 du 15 janvier 1997 art. 1, art. 2, art. 3 Journal Officiel du 18 janvier 1997)

(Décret n° 97-1194 du 19 décembre 1997 art. 1, art. 2, annexe Journal Officiel du 27 décembre 1997 en vigueur le 1er janvier 1998)

(Décret n° 2000-1037 du 23 octobre 2000 art. 3 Journal Officiel du 25 octobre 2000)

(Règlement n° CE 1103/97 du 17 juin 1997 art. 5 (Conseil))

(Règlement n° CE 974/98 du 3 mai 1998 art. 14 (Conseil))

(Règlement n° CE 2866/98 du 31 décembre 1998 art. 1 (Conseil))

(Décret n° 2002-1108 du 30 août 2002 art. 1 Journal Officiel du 1er septembre 2002)

Sauf en matière de contributions indirectes, la décision sur les demandes des contribuables tendant à obtenir une modération, remise ou transaction appartient :

a) Au directeur chargé d'une direction des services fiscaux ou au directeur chargé d'un service à compétence nationale ou d'une direction spécialisée pour les affaires relatives à des

impositions établies à l'initiative des agents placés sous son autorité, lorsque les sommes faisant l'objet de la demande n'excèdent pas 150 000 Euros par cote, exercice ou affaire, selon la nature des impôts ;

b) Au ministre de l'économie, des finances et de l'industrie, après avis du comité du contentieux fiscal, douanier et des changes, dans les autres cas.

LIVRE DES PROCEDURES FISCALES

(Partie Réglementaire)

Article R247-5

(Décret n° 81-860 du 15 septembre 1981 Journal Officiel du 18 septembre 1981 en vigueur le 1er janvier 1982)

(Décret n° 82-913 du 22 octobre 1982 art. 2 Journal Officiel du 27 octobre 1983)

(Décret n° 93-10 du 4 janvier 1993 art. 3 Journal Officiel du 5 janvier 1993)

(Décret n° 97-160 du 20 février 1997 art. 1 Journal Officiel du 22 février 1997)

(Loi n° 77-1453 du 29 décembre 1977 art. 20 Journal Officiel du 30 décembre 1977)

(Décret n° 97-34 du 15 janvier 1997 art. 1, art. 2, art. 3 Journal Officiel du 18 janvier 1997)

(Décret n° 97-1194 du 19 décembre 1997 art. 1, art. 2, annexe Journal Officiel du 27 décembre 1997 en vigueur le 1er janvier 1998)

(Ordonnance n° 2000-916 du 19 septembre 2000 art. 3 Journal Officiel du 22 septembre 2000 en vigueur le 1er janvier 2002)

(Règlement n° CE 1103/97 du 17 juin 1997 art. 5 (Conseil))

(Règlement n° CE 974/98 du 3 mai 1998 art. 14 (Conseil))

(Règlement n° CE 2866/98 du 31 décembre 1998 art. 1 (Conseil))

(Décret n° 2002-1108 du 30 août 2002 art. 1 Journal Officiel du 1er septembre 2002)

En matière de contributions indirectes, la décision sur les demandes tendant à obtenir une transaction, remise ou modération appartient :

a) Au directeur des services fiscaux ou au directeur régional des douanes et droits indirects, selon le cas, lorsque les droits ou la valeur qui servent de base au calcul des pénalités ou, en l'absence d'une telle base, le montant des amendes n'excède pas 150 000 Euros et qu'en outre le montant des droits effectivement fraudés ne dépasse pas le quart de ce chiffre ;

b) (Abrogé à compter du 1er janvier 1998)

c) Au ministre de l'économie, des finances et de l'industrie, après avis du comité du contentieux fiscal, douanier et des changes, dans les autres cas.

Lorsqu'une action judiciaire est mise en mouvement comme il est prévu à l'article L. 249 le comité du contentieux fiscal, douanier et des changes n'est pas saisi.

LIVRE DES PROCEDURES FISCALES

(Partie Réglementaire)

Article R247-5 B

(Décret n° 2002-1115 du 2 septembre 2002 art. 1 Journal Officiel du 3 septembre 2002)

(Loi n° 2004-639 du 2 juillet 2004 art. 53 Journal Officiel du 3 juillet 2004)

En matière d'amendes prévues à l'article 467 du code des douanes, la décision sur les demandes tendant à obtenir une remise, modération ou transaction, relève de la compétence du directeur régional des douanes et droits indirects.

LIVRE DES PROCEDURES FISCALES

(Partie Réglementaire)

Article R247-5 C

(Décret n° 2002-1109 du 30 août 2002 art. 1 Journal Officiel du 1er septembre 2002)

(Ordonnance n° 2005-1512 du 7 décembre 2005 art. 18 Journal Officiel du 8 décembre 2005)

En matière d'amendes prévues à l'article 1788 A du code général des impôts prononcées par les agents des douanes et droits indirects, la décision sur les demandes tendant à obtenir une remise, modération ou transaction appartient :

- a) Au directeur régional des douanes et droits indirects, lorsque le montant des amendes n'excède pas 150 000 euros ;
- b) Au ministre de l'économie, des finances et de l'industrie, après avis du comité du contentieux fiscal, douanier et des changes, dans les autres cas.

LIVRE DES PROCEDURES FISCALES

(Partie Réglementaire)

Article R247-8

(Décret n° 81-860 du 15 septembre 1981 Journal Officiel du 18 septembre 1981 en vigueur le 1er janvier 1982)

(Décret n° 82-685 du 3 août 1982 art. 1 Journal Officiel du 5 août 1982)

(inséré par Décret n° 93-10 du 4 janvier 1993 art. 4 Journal Officiel du 5 janvier 1993)

Les transactions ou les remises ou modérations prévues par les articles L. 247 et L. 248 peuvent être accordées sur proposition du directeur départemental des impôts ou du directeur

régional des douanes et droits indirects selon le cas, dans les limites et conditions fixées par le directeur général des impôts ou le directeur général des douanes et droits indirects.

LIVRE DES PROCEDURES FISCALES

(Partie Réglementaire)

Article R247-8

(Décret n° 81-860 du 15 septembre 1981 Journal Officiel du 18 septembre 1981 en vigueur le 1er janvier 1982)

(Décret n° 82-685 du 3 août 1982 art. 1 Journal Officiel du 5 août 1982)

(inséré par Décret n° 93-10 du 4 janvier 1993 art. 4 Journal Officiel du 5 janvier 1993)

Les transactions ou les remises ou modérations prévues par les articles L. 247 et L. 248 peuvent être accordées sur proposition du directeur départemental des impôts ou du directeur régional des douanes et droits indirects selon le cas, dans les limites et conditions fixées par le directeur général des impôts ou le directeur général des douanes et droits indirects.

LIVRE DES PROCEDURES FISCALES

(Partie Réglementaire)

Article R247-12

(Décret n° 81-860 du 15 septembre 1981 Journal Officiel du 18 septembre 1981 en vigueur le 1er janvier 1982)

Décret n° 92-1431 du 30 décembre 1992 art. 1 à 6 Journal Officiel du 31 décembre 1992)

(Décret n° 93-311 du 9 mars 1993 art. 20 et 28 Journal Officiel du 11 mars 1993)

(Décret n° 97-674 du 31 mai 1997 art. 1 Journal Officiel du 1er juin 1997)

(Décret n° 97-34 du 15 janvier 1997 art. 1 à art. 3 Journal Officiel du 18 janvier 1997)

(Décret n° 97-1194 du 19 décembre 1997 art. 1, art. 2, annexe Journal Officiel du 27 décembre 1997)

(Décret n° 2002-1108 du 30 août 2002 art. 1 Journal Officiel du 1er septembre 2002)

(Décret n° 2002-1109 du 30 août 2002 art. 2 Journal Officiel du 1er septembre 2002)

Le comité du contentieux fiscal, douanier et des changes intervenant dans les cas fixés par le b de l'article R 247-4 est saisi par le ministre de l'économie, des finances et de l'industrie. Il en est de même lorsque le comité susmentionné intervient dans les cas fixés par le c de l'article R 247-5 et le b de l'article R 247-5 C.

Il invite le contribuable, par lettre recommandée avec avis de réception, à produire, dans un délai de trente jours, les observations écrites que celui-ci juge utile de présenter à l'appui de sa

demande de transaction ou de remise, ou à présenter des observations orales à la séance où il sera convié. Il l'avertit également qu'il peut se faire assister ou représenter par un conseil ou représentant de son choix, tenu pour les faits de l'espèce au respect du secret professionnel.

LIVRE DES PROCEDURES FISCALES

(Partie Réglementaire)

Article R247-12

(Décret n° 81-860 du 15 septembre 1981 Journal Officiel du 18 septembre 1981 en vigueur le 1er janvier 1982)

(Décret n° 92-1431 du 30 décembre 1992 art. 1 à 6 Journal Officiel du 31 décembre 92)

(Décret n° 93-311 du 9 mars 1993 art. 20 et 28 Journal Officiel du 11 mars 1993)

(Décret n° 97-674 du 31 mai 1997 art. 1 Journal Officiel du 1er juin 1997)

(Décret n° 97-34 du 15 janvier 1997 art. 1 à art. 3 Journal Officiel du 18 janvier 1997)

(Décret n° 97-1194 du 19 décembre 1997 art. 1, art. 2, annexe Journal Officiel du 27 décembre 1997)

(Décret n° 2002-1108 du 30 août 2002 art. 1 Journal Officiel du 1er septembre 2002)

(Décret n° 2002-1109 du 30 août 2002 art. 2 Journal Officiel du 1er septembre 2002)

Le comité du contentieux fiscal, douanier et des changes intervenant dans les cas fixés par le b de l'article R 247-4 est saisi par le ministre de l'économie, des finances et de l'industrie. Il en est de même lorsque le comité susmentionné intervient dans les cas fixés par le c de l'article R 247-5 et le b de l'article R 247-5 C.

Il invite le contribuable, par lettre recommandée avec avis de réception, à produire, dans un délai de trente jours, les observations écrites que celui-ci juge utile de présenter à l'appui de sa demande de transaction ou de remise, ou à présenter des observations orales à la séance où il sera convié. Il l'avertit également qu'il peut se faire assister ou représenter par un conseil ou représentant de son choix, tenu pour les faits de l'espèce au respect du secret professionnel.

LIVRE DES PROCEDURES FISCALES

(Partie Réglementaire)

Article R247-17

(Décret n° 85-1388 du 27 décembre 1985 art. 179 Journal Officiel du 29 décembre 1985 en vigueur le 1er janvier 1986)

(Décret n° 87-941 du 23 novembre 1987 Journal Officiel du 26 novembre 1987)

(Loi n° 94-678 du 8 août 1994 art. 14 Journal Officiel du 10 août 1994)

(Ordonnance n° 2000-912 du 18 septembre 2000 art. 4 I 33° Journal Officiel du 21 septembre 2000)

(Loi n° 2005-845 du 26 juillet 2005 art. 165 III Journal Officiel du 27 juillet 2005)

En application de l'article L. 621-60 du code de commerce, des remises, modérations ou transactions portant sur les créances fiscales peuvent être accordées, dans les limites et conditions fixées par l'article L. 247, aux entreprises soumises à la procédure de redressement ou de liquidation judiciaires.

Dans le régime général du redressement judiciaire, l'administration statue sur les demandes écrites des mandataires judiciaires dans le délai de six semaines suivant la date de leur présentation. Ce délai est porté à huit semaines lorsque l'administration doit consulter le comité du contentieux fiscal, douanier ou des changes. Dans la procédure simplifiée, elle statue dans un délai de quatre semaines qui est porté à six semaines en cas de consultation du comité.

Les délais de trente jours et de quinze jours prévus aux articles R 247-12 et R 247-13 du livre des procédures fiscales ne sont pas applicables.

Le défaut de réponse de l'administration dans les délais impartis vaut rejet des demandes.

NOTA : Loi 2005-845 2005-07-26 art. 165 II :

Dans tous les textes législatifs et réglementaires, les références faites au redressement judiciaire et au plan de redressement sont remplacées, respectivement, par des références aux procédures de sauvegarde ou de redressement judiciaire, et aux plans de sauvegarde ou de redressement. Les références au plan de continuation sont remplacées par des références aux plans de sauvegarde ou de redressement judiciaire.

ANEXO C

Legislação Estrangeira: Normas sobre Arbitragem.

Itália

Código de Processo Civil - Artigos referentes à arbitragem

(em italiano)

Codice di Procedura Civile Titolo VIII - dell'Arbitro

CAPO I.

DEL COMPROMESSO E DELLA CLAUSOLA COMPROMISSORIA

806. (Compromesso). Le parti possono far decidere da arbitri (2, 800) le controversie tra di loro insorte, tranne quelle previste negli artt.429 e 459, quelle che riguardano questioni di stato (84 ss., 231 ss. c.c.) e di separazione personale tra coniugi (706 ss.; 150 ss. c.c.) e le altre che non possono formare oggetto di transazione (1966, 1968c.c.; 619 c.n.).

807. (Forma del compromesso). Il compromesso deve, a pena di nullità (829), essere fatto per iscritto (1350 c.c.) e determinare l'oggetto della controversia.

La forma scritta s'intende rispettata anche quando la volontà delle parti è espressa per telegrafo o telescrivente (1).

Al compromesso si applicano le disposizioni che regolano la validità dei contratti eccedenti l'ordinaria amministrazione (189, 320, 375, 394, 397, 424, 427, 460, 493, 531; 1350, 1572, 1708, 2204, 2260, 2298, 2384 c.c.; 25, 35 1. fall.).

808. (Clausola compromissoria). Le parti, nel contratto che stipulano o in un atto separato, possono stabilire che le controversie nascenti dal contratto medesimo siano decise da arbitri, purché si tratti di controversie che possono formare oggetto di compromesso. La clausola compromissoria deve risultare da atto avente la forma richiesta per il compromesso ai sensi dell'art. 807, commi primo e secondo.

Le controversie di cui all'art. 409 possono essere decise da arbitri solo se ciò sia previsto nei contratti e accordi collettivi di lavoro purché ciò avvenga, a pena di nullità, senza pregiudizio della facoltà delle parti di adire l'autorità giudiziaria (413 ss.). La clausola compromissoria contenuta in contratti o accordi collettivi o in contratti individuali di lavoro è nulla ove autorizzi gli arbitri a pronunciare secondo equità ovvero dichiarare il lodo non impugnabile.

La validità della clausola compromissoria deve essere valutata in modo autonomo rispetto al contratto al quale si riferisce; tuttavia, il potere di stipulare il contratto comprende il potere di convenire la clausola compromissoria.

809. (Numero e modo di nomina degli arbitri). Gli arbitri possono essere uno o più, purché in numero dispari.

Il compromesso (806) o la clausola compromissoria (808) deve contenere la nomina degli arbitri oppure stabilire il numero di essi e il modo di nominarli (810, 811).

In caso di indicazione di un numero pari di arbitri, l'ulteriore arbitro, se le parti non hanno diversamente convenuto, è nominato dal presidente del tribunale nei modi previsti dall'art. 810. Qualora manchi l'indicazione del numero degli arbitri e le parti non si accordino al riguardo, gli arbitri sono tre e, in mancanza di nomina, se le parti non hanno diversamente convenuto, provvede il presidente del tribunale nei modi previsti dall'art. 810.

CAPO II.

DEGLI ARBITRI

810. (Nomina degli arbitri). Quando a norma del compromesso (806) o della clausola compromissoria (808) gli arbitri debbono essere nominati dalle parti (809), ciascuna di esse, con atto notificato a mezzo di ufficiale giudiziario (137 ss.), può rendere noto all'altra l'arbitro o gli arbitri che essa nomina (812), con invito a procedere alla designazione dei propri. La parte, alla quale è rivolto l'invito, deve notificare, nei venti giorni successivi, le generalità dell'arbitro o degli arbitri da essa nominati.

In mancanza, la parte che ha fatto l'invito può chiedere, mediante ricorso (125), che la nomina sia fatta dal presidente del tribunale nella cui circoscrizione è la sede dell'arbitrato. Se le parti non hanno ancora determinato tale sede, il ricorso è presentato al presidente del tribunale del luogo in cui è stato stipulato il compromesso o il contratto al quale si riferisce la clausola compromissoria oppure, se tale luogo è all'estero, al presidente del tribunale di Roma. Il presidente, sentita, quando occorre, l'altra parte, provvede con ordinanza non impugnabile (134).

La stessa disposizione si applica se la nomina di uno o più arbitri sia dal compromesso o dalla clausola compromissoria demandata all'autorità giudiziaria o se, essendo demandata a un terzo, questi non vi abbia provveduto (829).

811. (Sostituzione di arbitri). Quando per qualsiasi motivo vengano a mancare tutti o alcuni degli arbitri nominati (809), si provvede alla loro sostituzione secondo quanto è stabilito per la loro nomina nel compromesso (806) o nella clausola compromissoria (808, 809). Se la parte a cui spetta o il terzo non vi provvede o se il compromesso

França

Código de Processo Civil - Artigos referentes à arbitragem

NOUVEAU CODE DE PROCEDURE CIVILE

Livre IV

L'arbitrage

Titre I

Les conventions d'arbitrage

Chapitre I

La clause compromissoire (Articles 1442 à 1446)

Chapitre II

Le compromis (Articles 1447 à 1450)

Chapitre III

Règles communes (Articles 1451 à 1459)

Titre II

L'instance arbitrale (Articles 1460 à 1468)

Titre III

La sentence arbitrale (Articles 1469 à 1480)

Titre IV

Les voies de recours (Articles 1481 à 1491)

Titre V

L'arbitrage international (Articles 1492 à 1497)

Titre VI

La reconnaissance, l'exécution forcée et les voies de recours à l'égard des sentences arbitrales rendues à l'étranger ou en matière d'arbitrage international

Chapitre I

La reconnaissance et l'exécution forcée des sentences arbitrales rendues à l'étranger ou en matière d'arbitrage international (Articles 1498 à 1500)

Chapitre II

Les voies de recours contre les sentences arbitrales rendues à l'étranger ou en matière d'arbitrage international (Articles 1501 à 1507)

Chapitre I : La clause compromissoire

Article 1442

(inséré par Décret n° 81-500 du 12 mai 1981 Journal Officiel du 14 mai 1981 rectificatif JORF 21 mai 1981)

La clause compromissoire est la convention par laquelle les parties à un contrat s'engagent à soumettre à l'arbitrage les litiges qui pourraient naître relativement à ce contrat.

Article 1443

(inséré par Décret n° 81-500 du 12 mai 1981 Journal Officiel du 14 mai 1981 rectificatif JORF 21 mai 1981)

La clause compromissoire doit, à peine de nullité, être stipulée par écrit dans la convention principale ou dans un document auquel celle-ci se réfère.

Sous la même sanction, la clause compromissoire doit, soit désigner le ou les arbitres, soit prévoir les modalités de leur désignation.

Article 1444

(inséré par Décret n° 81-500 du 12 mai 1981 Journal Officiel du 14 mai 1981 rectificatif JORF 21 mai 1981)

Si, le litige né, la constitution du tribunal arbitral se heurte à une difficulté du fait de l'une des parties ou dans la mise en oeuvre des modalités de désignation, le président du tribunal de grande instance désigne le ou les arbitres.

Toutefois, cette désignation est faite par le président du tribunal de commerce si la convention l'a expressément prévu .

Si la clause compromissoire est soit manifestement nulle, soit insuffisante pour permettre de constituer le tribunal arbitral, le président le constate et déclare n'y avoir lieu à désignation.

Article 1445

(inséré par Décret n° 81-500 du 12 mai 1981 Journal Officiel du 14 mai 1981 rectificatif JORF 21 mai 1981)

Le litige est soumis au tribunal arbitral soit conjointement par les parties, soit par la partie la plus diligente.

Article 1446

(inséré par Décret n° 81-500 du 12 mai 1981 Journal Officiel du 14 mai 1981 rectificatif JORF 21 mai 1981)

Lorsqu'elle est nulle, la clause compromissoire est réputée non écrite.

Chapitre II : Le compromis

Article 1447

(inséré par Décret n° 81-500 du 12 mai 1981 Journal Officiel du 14 mai 1981 rectificatif JORF 21 mai 1981)

Le compromis est la convention par laquelle les parties à un litige né soumettent celui-ci à l'arbitrage d'une ou plusieurs personnes.

Article 1448

(inséré par Décret n° 81-500 du 12 mai 1981 Journal Officiel du 14 mai 1981 rectificatif JORF 21 mai 1981)

Le compromis doit, à peine de nullité, déterminer l'objet du litige.

Sous la même sanction, il doit soit désigner le ou les arbitres, soit prévoir les modalités de leur désignation.

Le compromis est caduc lorsqu'un arbitre qu'il désigne n'accepte pas la mission qui lui est confiée.

Article 1449

(inséré par Décret n° 81-500 du 12 mai 1981 Journal Officiel du 14 mai 1981 rectificatif JORF 21 mai 1981)

Le compromis est constaté par écrit . Il peut l'être dans un procès-verbal signé par l'arbitre et les parties.

Article 1450

(inséré par Décret n° 81-500 du 12 mai 1981 Journal Officiel du 14 mai 1981 rectificatif JORF 21 mai 1981)

Les parties ont la faculté de compromettre même au cours d'une instance déjà engagée devant une autre juridiction.

Chapitre III : Règles communes

Article 1451

(inséré par Décret n° 81-500 du 12 mai 1981 Journal Officiel du 14 mai 1981 rectificatif JORF 21 mai 1981)

La mission d'arbitre ne peut être confiée qu'à une personne physique ; celle-ci doit avoir le plein exercice de ses droits civils.

Si la convention d'arbitrage désigne une personne morale, celle-ci ne dispose que du pouvoir d'organiser l'arbitrage.

Article 1452

(inséré par Décret n° 81-500 du 12 mai 1981 Journal Officiel du 14 mai 1981 rectificatif JORF 21 mai 1981)

La constitution du tribunal arbitral n'est parfaite que si le ou les arbitres acceptent la mission qui leur est confiée.

L'arbitre qui suppose en sa personne une cause de récusation doit en informer les parties. En ce cas, il ne peut accepter sa mission qu'avec l'accord de ces parties.

Article 1453

(inséré par Décret n° 81-500 du 12 mai 1981 Journal Officiel du 14 mai 1981 rectificatif JORF 21 mai 1981)

Le tribunal arbitral est constitué d'un seul arbitre ou de plusieurs en nombre impair.

Article 1454

(inséré par Décret n° 81-500 du 12 mai 1981 Journal Officiel du 14 mai 1981 rectificatif JORF 21 mai 1981)

Lorsque les parties désignent les arbitres en nombre pair, le tribunal arbitral est complété par un arbitre choisi, soit conformément aux prévisions des parties, soit, en l'absence de telles prévisions, par les arbitres désignés, soit à défaut d'accord entre ces derniers, par le président du tribunal de grande instance .

Article 1455

(inséré par Décret n° 81-500 du 12 mai 1981 Journal Officiel du 14 mai 1981 rectificatif JORF 21 mai 1981)

Lorsqu'une personne physique ou morale est chargée d'organiser l'arbitrage, la mission d'arbitrage est confiée à un ou plusieurs arbitres acceptés par toutes les parties.

A défaut d'acceptation, la personne chargée d'organiser l'arbitrage invite chaque partie à désigner un arbitre et procède, le cas échéant, à la désignation de l'arbitre nécessaire pour compléter le tribunal arbitral. Faute pour les parties de désigner un arbitre, celui-ci est désigné par la personne chargée d'organiser l'arbitrage.

Le tribunal arbitral peut aussi être directement constitué selon les modalités prévues à l'alinéa précédent.

La personne chargée d'organiser l'arbitrage peut prévoir que le tribunal arbitral ne rendra qu'un projet de sentence et que si ce projet est contesté par l'une des parties, l'affaire sera soumise à un deuxième tribunal arbitral. Dans ce cas, les membres du deuxième tribunal sont désignés par la personne chargée d'organiser l'arbitrage, chacune des parties ayant la faculté d'obtenir le remplacement d'un des arbitres ainsi désignés.

Article 1456

(inséré par Décret n° 81-500 du 12 mai 1981 Journal Officiel du 14 mai 1981 rectificatif JORF 21 mai 1981)

Si la convention d'arbitrage ne fixe pas de délai, la mission des arbitres ne dure que six mois à compter du jour où le dernier d'entre eux l'a acceptée.

Le délai légal ou conventionnel peut être prorogé soit par accord des parties, soit, à la demande de l'une d'elles ou du tribunal arbitral, par le président du tribunal de grande instance ou, dans le cas visé à l'article 1444, alinéa 2, par le président du tribunal de commerce.

Article 1457

(inséré par Décret n° 81-500 du 12 mai 1981 Journal Officiel du 14 mai 1981 rectificatif JORF 21 mai 1981)

Dans les cas prévus aux articles 1444, 1454, 1456 et 1463 le président du tribunal, saisi comme en matière de référé par une partie ou par le tribunal arbitral, statue par ordonnance non susceptible de recours.

Toutefois, cette ordonnance peut être frappée d'appel lorsque le président déclare n'y avoir lieu à désignation pour une des causes prévues à l'article 1444 (alinéa 3). L'appel est formé, instruit et jugé comme en matière de contredit de compétence.

Le président compétent est celui du tribunal qui a été désigné par la convention d'arbitrage ou, à défaut, celui dans le ressort duquel cette convention a situé les opérations d'arbitrage. Dans le silence de la convention, le président compétent est celui du tribunal du lieu où demeure le ou l'un des défendeurs à l'incident ou, si le défendeur ne demeure pas en France, celui du tribunal du lieu où demeure le demandeur.

Article 1458

(inséré par Décret n° 81-500 du 12 mai 1981 Journal Officiel du 14 mai 1981 rectificatif JORF 21 mai 1981)

Lorsqu'un litige dont un tribunal arbitral est saisi en vertu d'une convention d'arbitrage est porté devant une juridiction de l'Etat, celle-ci doit se déclarer incompétente.

Si le tribunal arbitral n'est pas encore saisi, la juridiction doit également se déclarer incompétente à moins que la convention d'arbitrage ne soit manifestement nulle.

Dans les deux cas, la juridiction ne peut relever d'office son incompétence.

Article 1459

(inséré par Décret n° 81-500 du 12 mai 1981 Journal Officiel du 14 mai 1981 rectificatif JORF 21 mai 1981)

Toute disposition ou convention contraire aux règles édictées par le présent chapitre est réputée non écrite.

Titre II : L'instance arbitrale

Article 1460

(inséré par Décret n° 81-500 du 12 mai 1981 Journal Officiel du 14 mai 1981 rectificatif JORF 21 mai 1981)

Les arbitres règlent la procédure arbitrale sans être tenus de suivre les règles établies pour les tribunaux, sauf si les parties en ont autrement décidé dans la convention d'arbitrage.

Toutefois, les principes directeurs du procès énoncés aux articles 4 à 10, 11 (alinéa 1) et 13 à 21 sont toujours applicables à l'instance arbitrale.

Si une partie détient un élément de preuve, l'arbitre peut aussi lui enjoindre de le produire.

Article 1461

(inséré par Décret n° 81-500 du 12 mai 1981 Journal Officiel du 14 mai 1981 rectificatif JORF 21 mai 1981)

Les actes de l'instruction et les procès-verbaux sont faits par tous les arbitres si le compromis ne les autorise à commettre l'un d'eux.

Les tiers sont entendus sans prestation de serment.

Article 1462

(inséré par Décret n° 81-500 du 12 mai 1981 Journal Officiel du 14 mai 1981 rectificatif JORF 21 mai 1981)

Tout arbitre doit poursuivre sa mission jusqu'au terme de celle-ci.

Un arbitre ne peut être révoqué que du consentement unanime des parties.

Article 1463

(inséré par Décret n° 81-500 du 12 mai 1981 Journal Officiel du 14 mai 1981 rectificatif JORF 21 mai 1981)

Un arbitre ne peut s'abstenir ni être récusé que pour une cause de récusation qui se serait révélée ou serait survenue depuis sa désignation.

Les difficultés relatives à l'application du présent article sont portées devant le président du tribunal compétent.

Article 1464

(inséré par Décret n° 81-500 du 12 mai 1981 Journal Officiel du 14 mai 1981 rectificatif JORF 21 mai 1981)

L'instance arbitrale prend fin, sous réserve des conventions particulières des parties :

- 1° Par la révocation, le décès ou l'empêchement d'un arbitre ainsi que par la perte du plein exercice des ses droits civils ;
- 2° Par l'abstention ou la récusation d'un arbitre ;
- 3° Par l'expiration du délai d'arbitrage.

Article 1465

(inséré par Décret n° 81-500 du 12 mai 1981 Journal Officiel du 14 mai 1981 rectificatif JORF 21 mai 1981)

L'interruption de l'instance arbitrale est régie par les dispositions des articles 369 à 376.

Article 1466

(inséré par Décret n° 81-500 du 12 mai 1981 Journal Officiel du 14 mai 1981 rectificatif JORF 21 mai 1981)

Si, devant l'arbitre, l'une des parties conteste dans son principe ou son étendue le pouvoir juridictionnel de l'arbitre, il appartient à celui-ci de statuer sur la validité ou les limites de son investiture.

Article 1467

(inséré par Décret n° 81-500 du 12 mai 1981 Journal Officiel du 14 mai 1981 rectificatif JORF 21 mai 1981)

Sauf convention contraire, l'arbitre a le pouvoir de trancher l'incident de vérification d'écriture ou de faux conformément aux dispositions des articles 287 à 294 et de l'article 299.

En cas d'inscription de faux incident, l'article 313 est applicable devant l'arbitre. Le délai d'arbitrage continue à courir du jour où il a été statué sur l'incident.

Article 1468

(inséré par Décret n° 81-500 du 12 mai 1981 Journal Officiel du 14 mai 1981 rectificatif JORF 21 mai 1981)

L'arbitre fixe la date à laquelle l'affaire sera mise en délibéré.

Après cette date, aucune demande ne peut être formée ni aucun moyen soulevé. Aucune observation ne peut être présentée ni aucune pièce produite, si ce n'est à la demande de l'arbitre.

Titre III : La sentence arbitrale

Article 1469

(inséré par Décret n° 81-500 du 12 mai 1981 Journal Officiel du 14 mai 1981 rectificatif JORF 21 mai 1981)

Les délibérations des arbitres sont secrètes.

Article 1470

(inséré par Décret n° 81-500 du 12 mai 1981 Journal Officiel du 14 mai 1981 rectificatif JORF 21 mai 1981)

La sentence arbitrale est rendue à la majorité des voix.

Article 1471

(inséré par Décret n° 81-500 du 12 mai 1981 Journal Officiel du 14 mai 1981 rectificatif JORF 21 mai 1981)

La sentence arbitrale doit exposer succinctement les prétentions respectives des parties et leurs moyens. La décision doit être motivée.

Article 1472

(inséré par Décret n° 81-500 du 12 mai 1981 Journal Officiel du 14 mai 1981 rectificatif JORF 21 mai 1981)

La sentence arbitrale contient l'indication :

- du nom des arbitres qui l'ont rendue ;
- de sa date ;
- du lieu où elle est rendue ;
- des nom, prénoms ou dénomination des parties, ainsi que de leur domicile ou siège social;
- le cas échéant, du nom des avocats ou de toute personne ayant représenté ou assisté les parties.

Article 1473

(inséré par Décret n° 81-500 du 12 mai 1981 Journal Officiel du 14 mai 1981 rectificatif JORF 21 mai 1981)

La sentence arbitrale est signée par tous les arbitres.

Toutefois, si une minorité d'entre eux refuse de la signer, les autres en font mention et la sentence a le même effet que si elle avait été signée par tous les arbitres.

Article 1474

(inséré par Décret n° 81-500 du 12 mai 1981 Journal Officiel du 14 mai 1981 rectificatif JORF 21 mai 1981)

L'arbitre tranche le litige conformément aux règles de droit, à moins que, dans la convention d'arbitrage, les parties ne lui aient conféré mission de statuer comme amiable compositeur.

Article 1475

(inséré par Décret n° 81-500 du 12 mai 1981 Journal Officiel du 14 mai 1981 rectificatif JORF 21 mai 1981)

La sentence dessaisit l'arbitre de la contestation qu'elle tranche.

L'arbitre a néanmoins le pouvoir d'interpréter la sentence, de réparer les erreurs et omissions matérielles qui l'affectent et de la compléter lorsqu'il a omis de statuer sur un chef de demande. Les articles 461 à 463 sont applicables. Si le tribunal arbitral ne peut être à nouveau réuni, ce pouvoir appartient à la juridiction qui eut été compétente à défaut d'arbitrage.

Article 1476

(inséré par Décret n° 81-500 du 12 mai 1981 Journal Officiel du 14 mai 1981 rectificatif JORF 21 mai 1981)

La sentence arbitrale a, dès qu'elle est rendue, l'autorité de la chose jugée relativement à la contestation qu'elle tranche.

Article 1477

(Décret n° 81-500 du 12 mai 1981 Journal Officiel du 14 mai 1981 rectificatif JORF 21 mai 1981)

(Décret n° 92-755 du 31 juillet 1992 art. 305 Journal Officiel du 5 août 1992)

La sentence arbitrale n'est susceptible d'exécution forcée qu'en vertu d'une décision d'exequatur émanant du tribunal de grande instance dans le ressort duquel la sentence a été rendue.

A cet effet, la minute de la sentence accompagnée d'un exemplaire de la convention d'arbitrage est déposée par l'un des arbitres ou par la partie la plus diligente au secrétariat de la juridiction.

Article 1478

(inséré par Décret n° 81-500 du 12 mai 1981 Journal Officiel du 14 mai 1981 rectificatif JORF 21 mai 1981)

L'exequatur est apposé sur la minute de la sentence arbitrale.

L'ordonnance qui refuse l'exequatur doit être motivée.

Article 1479

(inséré par Décret n° 81-500 du 12 mai 1981 Journal Officiel du 14 mai 1981 rectificatif JORF 21 mai 1981)

Les règles sur l'exécution provisoire des jugements sont applicables aux sentences arbitrales.

En cas d'appel ou de recours en annulation, le premier président ou le magistrat chargé de la mise en état dès lors qu'il est saisi, peut accorder l'exequatur à la sentence arbitrale assortie de l'exécution provisoire. Il peut aussi ordonner l'exécution provisoire dans les conditions prévues aux articles 525 et 526 ; sa décision vaut exequatur.

Article 1480

(inséré par Décret n° 81-500 du 12 mai 1981 Journal Officiel du 14 mai 1981 rectificatif JORF 21 mai 1981)

Les dispositions des articles 1471 (alinéa 2), 1472, en ce qui concerne le nom des arbitres et la date de la sentence, et 1473 sont prescrites à peine de nullité.

Titre IV : Les voies de recours

Article 1481

(inséré par Décret n° 81-500 du 12 mai 1981 Journal Officiel du 14 mai 1981 rectificatif JORF 21 mai 1981)

La sentence arbitrale n'est pas susceptible d'opposition ni de pourvoi en cassation.

Elle peut être frappée de tierce opposition devant la juridiction qui eût été compétente à défaut d'arbitrage, sous réserve des dispositions de l'article 588 (alinéa 1).

Article 1482

(inséré par Décret n° 81-500 du 12 mai 1981 Journal Officiel du 14 mai 1981 rectificatif JORF 21 mai 1981)

La sentence arbitrale est susceptible d'appel à moins que les parties n'aient renoncé à l'appel dans la convention d'arbitrage. Toutefois, elle n'est pas susceptible d'appel lorsque l'arbitre a reçu mission de statuer comme amiable compositeur, à moins que les parties n'aient expressément réservé cette faculté dans la convention d'arbitrage .

Article 1483

(inséré par Décret n° 81-500 du 12 mai 1981 Journal Officiel du 14 mai 1981 rectificatif JORF 21 mai 1981)

Lorsque, suivant les distinctions faites à l'article 1482, les parties n'ont pas renoncé à l'appel, ou qu'elles se sont réservées expressément cette faculté dans la convention d'arbitrage , la voie de l'appel est seule ouverte, qu'elle tende à la réformation de la sentence arbitrale ou à son annulation. Le juge d'appel statue comme amiable compositeur lorsque l'arbitre avait cette mission.

Article 1484

(inséré par Décret n° 81-500 du 12 mai 1981 Journal Officiel du 14 mai 1981 rectificatif JORF 21 mai 1981)

Lorsque, suivant les distinctions faites à l'article 1482, les parties ont renoncé à l'appel, ou qu'elles ne se sont pas expressément réservées cette faculté dans la convention d'arbitrage, un recours en annulation de l'acte qualifié sentence arbitrale peut néanmoins être formé malgré toute stipulation contraire.

Il n'est ouvert que dans les cas suivants :

- 1° Si l'arbitre a statué sans convention d'arbitrage ou sur convention nulle ou expirée ;
- 2° Si le tribunal arbitral a été irrégulièrement composé ou l'arbitre unique irrégulièrement désigné ;
- 3° Si l'arbitre a statué sans se conformer à la mission qui lui avait été conférée ;
- 4° Lorsque le principe de la contradiction n'a pas été respecté ;
- 5° Dans tous les cas de nullité prévus à l'article 1480 ;

6° Si l'arbitre a violé une règle d'ordre public.

Article 1485

(inséré par Décret n° 81-500 du 12 mai 1981 Journal Officiel du 14 mai 1981 rectificatif JORF 21 mai 1981)

Lorsque la juridiction saisie d'un recours en annulation annule la sentence arbitrale, elle statue sur le fond dans les limites de la mission de l'arbitre, sauf volonté contraire de toutes les parties.

Article 1486

(inséré par Décret n° 81-500 du 12 mai 1981 Journal Officiel du 14 mai 1981 rectificatif JORF 21 mai 1981)

L'appel et le recours en annulation sont portés devant la cour d'appel dans le ressort de laquelle la sentence arbitrale a été rendue.

Ces recours sont recevables dès le prononcé de la sentence ; ils cessent de l'être s'ils n'ont pas été exercés dans le mois de la signification de la sentence revêtue de l'exequatur.

Le délai pour exercer ces recours suspend l'exécution de la sentence arbitrale. Le recours exercé dans le délai est également suspensif.

Article 1487

(inséré par Décret n° 81-500 du 12 mai 1981 Journal Officiel du 14 mai 1981 rectificatif JORF 21 mai 1981)

L'appel et le recours en annulation sont formés, instruits et jugés selon les règles relatives à la procédure en matière contentieuse devant la cour d'appel.

La qualification donnée par les parties à la voie de recours au moment où la déclaration est faite pour être modifiée ou précisée jusqu'à ce que la cour d'appel soit saisie.

Article 1488

(inséré par Décret n° 81-500 du 12 mai 1981 Journal Officiel du 14 mai 1981 rectificatif JORF 21 mai 1981)

L'ordonnance qui accorde l'exequatur n'est susceptible d'aucun recours.

Toutefois, l'appel ou le recours en annulation de la sentence emportent de plein droit, dans les limites de la saisine de la cour, recours contre l'ordonnance du juge de l'exequatur ou dessaisissement de ce juge.

Article 1489

(inséré par Décret n° 81-500 du 12 mai 1981 Journal Officiel du 14 mai 1981 rectificatif JORF 21 mai 1981)

L'ordonnance qui refuse l'exequatur peut être frappée d'appel jusqu'à l'expiration du délai d'un mois à compter de sa signification. En ce cas, la cour d'appel connaît, à la demande des parties, des moyens que celles-ci auraient pu faire valoir contre la sentence arbitrale, par la voie de l'appel ou du recours en annulation selon le cas.

Article 1490

(inséré par Décret n° 81-500 du 12 mai 1981 Journal Officiel du 14 mai 1981 rectificatif JORF 21 mai 1981)

Le rejet de l'appel ou du recours en annulation confère l'exequatur à la sentence arbitrale ou à celles de ses dispositions qui ne sont pas atteintes par la censure de la cour.

Article 1491

(inséré par Décret n° 81-500 du 12 mai 1981 Journal Officiel du 14 mai 1981 rectificatif JORF 21 mai 1981)

Le recours en révision est ouvert contre la sentence arbitrale dans les cas et sous les conditions prévus pour les jugements.

Il est porté devant la cour d'appel qui eût été compétente pour connaître des autres recours contre la sentence.

Titre V : L'arbitrage international

Article 1492

(inséré par Décret n° 81-500 du 12 mai 1981 Journal Officiel du 14 mai 1981 rectificatif JORF 21 mai 1981)

Est international l'arbitrage qui met en cause des intérêts du commerce international.

Article 1493

(inséré par Décret n° 81-500 du 12 mai 1981 Journal Officiel du 14 mai 1981 rectificatif JORF 21 mai 1981)

Directement ou par référence à un règlement d'arbitrage, la convention d'arbitrage peut désigner le ou les arbitres ou prévoir les modalités de leur désignation.

Si pour les arbitrages se déroulant en France ou pour ceux à l'égard desquels les parties ont prévu l'application de la loi de procédure française, la constitution du tribunal arbitral se heurte à une difficulté, la partie la plus diligente peut, sauf clause contraire, saisir le président du tribunal de grande instance de Paris selon les modalités de l'article 1457.

Article 1494

(inséré par Décret n° 81-500 du 12 mai 1981 Journal Officiel du 14 mai 1981 rectificatif JORF 21 mai 1981)

La convention d'arbitrage peut, directement ou par référence à un règlement d'arbitrage, régler la procédure à suivre dans l'instance arbitrale ; elle peut aussi soumettre celle-ci à la loi de procédure qu'elle détermine.

Dans le silence de la convention, l'arbitre règle la procédure, autant qu'il est besoin, soit directement, soit par référence à une loi ou à un règlement d'arbitrage.

Article 1495

(inséré par Décret n° 81-500 du 12 mai 1981 Journal Officiel du 14 mai 1981 rectificatif JORF 21 mai 1981)

Lorsque l'arbitrage international est soumis à la loi française, les dispositions des titres I, II et III du présent livre ne s'appliquent qu'à défaut de convention particulière et sous réserve des articles 1493 et 1494.

Article 1496

(inséré par Décret n° 81-500 du 12 mai 1981 Journal Officiel du 14 mai 1981 rectificatif JORF 21 mai 1981)

L'arbitre tranche le litige conformément aux règles de droit que les parties ont choisies ; à défaut d'un tel choix, conformément à celles qu'il estime appropriées.

Il tient compte dans tous les cas des usages du commerce.

Article 1497

(inséré par Décret n° 81-500 du 12 mai 1981 Journal Officiel du 14 mai 1981 rectificatif JORF 21 mai 1981)

L'arbitre statue comme amiable compositeur si la convention des parties lui a conféré cette mission.

Chapitre I : La reconnaissance et l'exécution forcée des sentences arbitrales rendues à l'étranger ou en matière d'arbitrage international

Article 1498

(inséré par Décret n° 81-500 du 12 mai 1981 art. 5 et 52 Journal Officiel du 14 mai 1981 rectificatif JORF 21 mai 1981)

Les sentences arbitrales sont reconnues en France si leur existence est établie par celui qui s'en prévaut et si cette reconnaissance n'est pas manifestement contraire à l'ordre public international.

Sous les mêmes conditions, elles sont déclarées exécutoires en France par le juge de l'exécution.

Article 1499

(inséré par Décret n° 81-500 du 12 mai 1981 art. 5 et 52 Journal Officiel du 14 mai 1981 rectificatif JORF 21 mai 1981)

L'existence d'une sentence arbitrale est établie par la production de l'original accompagné de la convention d'arbitrage ou des copies de ces documents réunissant les conditions requises pour leur authenticité.

Si ces pièces ne sont pas rédigées en langue française, la partie en produit une traduction certifiée par un traducteur inscrit sur la liste des experts.

Article 1500

(inséré par Décret n° 81-500 du 12 mai 1981 art. 5 et 52 Journal Officiel du 14 mai 1981 rectificatif JORF 21 mai 1981)

Les dispositions des articles 1476 à 1479 sont applicables.

Chapitre II : Les voies de recours contre les sentences arbitrales rendues à l'étranger ou en matière d'arbitrage international

Article 1501

(inséré par Décret n° 81-500 du 12 mai 1981 art. 5 et 52 Journal Officiel du 14 mai 1981 rectificatif JORF 21 mai 1981)

La décision qui refuse la reconnaissance ou l'exécution est susceptible d'appel.

Article 1502

(inséré par Décret n° 81-500 du 12 mai 1981 art. 5 et 52 Journal Officiel du 14 mai 1981 rectificatif JORF 21 mai 1981)

L'appel de la décision qui accorde la reconnaissance ou l'exécution n'est ouvert que dans les cas suivants :

- 1° Si l'arbitre a statué sans convention d'arbitrage ou sur convention nulle ou expirée ;
- 2° Si le tribunal arbitral a été irrégulièrement composé ou l'arbitre unique irrégulièrement désigné ;
- 3° Si l'arbitre a statué sans se conformer à la mission qui lui avait été conférée ;
- 4° Lorsque le principe de la contradiction n'a pas été respecté ;
- 5° Si la reconnaissance ou l'exécution sont contraires à l'ordre public international.

Article 1503

(inséré par Décret n° 81-500 du 12 mai 1981 art. 5 et 52 Journal Officiel du 14 mai 1981 rectificatif JORF 21 mai 1981)

L'appel prévu aux articles 1501 et 1502 est porté devant la cour d'appel dont relève le juge qui a statué. Il peut être formé jusqu'à l'expiration du délai d'un mois à compter de la signification de la décision du juge.

Article 1504

(inséré par Décret n° 81-500 du 12 mai 1981 art. 5 et 52 Journal Officiel du 14 mai 1981 rectificatif JORF 21 mai 1981)

La sentence arbitrale rendue en France en matière d'arbitrage international peut faire l'objet d'un recours en annulation dans les cas prévus à l'article 1502.

L'ordonnance qui accorde l'exécution de cette sentence n'est susceptible d'aucun recours. Toutefois, le recours en annulation emporte de plein droit, dans les limites de la saisine de la cour, recours contre l'ordonnance du juge de l'exécution ou dessaisissement de ce juge.

Article 1505

(inséré par Décret n° 81-500 du 12 mai 1981 art. 5 et 52 Journal Officiel du 14 mai 1981 rectificatif JORF 21 mai 1981)

Le recours en annulation prévu à l'article 1504 est porté devant la cour d'appel dans le ressort de laquelle la sentence a été rendue. Ce recours est recevable dès le prononcé de la sentence ; il cesse de l'être s'il n'a pas été exercé dans le mois de la signification de la sentence déclarée exécutoire.

Article 1506

(inséré par Décret n° 81-500 du 12 mai 1981 art. 5 et 52 Journal Officiel du 14 mai 1981 rectificatif JORF 21 mai 1981)

Le délai pour exercer les recours prévus aux articles 1501, 1502 et 1504 suspend l'exécution de la sentence arbitrale. Le recours exercé dans le délai est également suspensif.

Article 1507

(inséré par Décret n° 81-500 du 12 mai 1981 art. 5 et 52 Journal Officiel du 14 mai 1981 rectificatif JORF 21 mai 1981)

Les dispositions du titre IV du présent livre, à l'exception de celles de l'alinéa 1er de l'article 1487 et de l'article 1490, ne sont pas applicables aux voies de recours.

Espanha

Ley de Arbitraje

Ley 60/2003, de 23 de diciembre, de Arbitraje

(BOE núm. 309, de 26-12-2003, pp. 46097-46109)

JUAN CARLOS I

REY DE ESPAÑA

A todos los que la presente vieren y entendieren.

Sabed: Que las Cortes Generales han aprobado y Yo vengo en sancionar la siguiente ley.

TÍTULO I

Disposiciones generales

Artículo 1. Ámbito de aplicación.

1. Esta ley se aplicará a los arbitrajes cuyo lugar se halle dentro del territorio español, sean de carácter interno o internacional, sin perjuicio de lo establecido en tratados de los que España sea parte o en leyes que contengan disposiciones especiales sobre arbitraje.
2. Las normas contenidas en los apartados 3, 4 y 6 del artículo 8, en el artículo 9, excepto el apartado 2, en los artículos 11 y 23 y en los títulos VIII y IX de esta ley se aplicarán aun cuando el lugar del arbitraje se encuentre fuera de España.
3. Esta ley será de aplicación supletoria a los arbitrajes previstos en otras leyes.
4. Quedan excluidos del ámbito de aplicación de esta ley los arbitrajes laborales.

Artículo 2. Materias objeto de arbitraje.

1. Son susceptibles de arbitraje las controversias sobre materias de libre disposición conforme a derecho.
2. Cuando el arbitraje sea internacional y una de las partes sea un Estado o una sociedad, organización o empresa controlada por un Estado, esa parte no podrá invocar las prerrogativas de su propio derecho para sustraerse a las obligaciones dimanantes del convenio arbitral.

Artículo 3. Arbitraje internacional.

1. El arbitraje tendrá carácter internacional cuando en él concurra alguna de las siguientes circunstancias:
 - a) Que, en el momento de celebración del convenio arbitral, las partes tengan sus domicilios en Estados diferentes.

b) Que el lugar del arbitraje, determinado en el convenio arbitral o con arreglo a éste, el lugar de cumplimiento de una parte sustancial de las obligaciones de la relación jurídica de la que dimana la controversia o el lugar con el que ésta tenga una relación más estrecha, esté situado fuera del Estado en que las partes tengan sus domicilios.

c) Que la relación jurídica de la que dimana la controversia afecte a intereses del comercio internacional.

2. A los efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, si alguna de las partes tiene más de un domicilio, se estará al que guarde una relación más estrecha con el convenio arbitral; y si una parte no tiene ningún domicilio, se estará a su residencia habitual.

Artículo 4. Reglas de interpretación.

Cuando una disposición de esta ley:

a) Deje a las partes la facultad de decidir libremente sobre un asunto, esa facultad comprenderá la de autorizar a un tercero, incluida una institución arbitral, a que adopte esa decisión, excepto en el caso previsto en el artículo 34.

b) Se refiera al convenio arbitral o a cualquier otro acuerdo entre las partes, se entenderá que integran su contenido las disposiciones del reglamento de arbitraje al que las partes se hayan sometido.

c) Se refiera a la demanda, se aplicará también a la reconvencción, y cuando se refiera a la contestación, se aplicará asimismo a la contestación a esa reconvencción, excepto en los casos previstos en el párrafo a) del artículo 31 y en el párrafo a) del apartado 2 del artículo 38.

Artículo 5. Notificaciones, comunicaciones y cómputo de plazos.

Salvo acuerdo en contrario de las partes y con exclusión, en todo caso, de los actos de comunicación realizados dentro de un procedimiento judicial, se aplicarán las disposiciones siguientes:

a) Toda notificación o comunicación se considerará recibida el día en que haya sido entregada personalmente al destinatario o en que haya sido entregada en su domicilio, residencia habitual, establecimiento o dirección. Asimismo, será válida la notificación o comunicación realizada por télex, fax u otro medio de telecomunicación electrónico, telemático o de otra clase semejante que permitan el envío y la recepción de escritos y documentos dejando constancia de su remisión y recepción y que hayan sido designados por el interesado. En el supuesto de que no se descubra, tras una indagación razonable, ninguno de esos lugares, se considerará recibida el día en que haya sido entregada o intentada su entrega, por correo certificado o cualquier otro medio que deje constancia, en el último domicilio, residencia habitual, dirección o establecimiento conocidos del destinatario.

b) Los plazos establecidos en esta ley se computarán desde el día siguiente al de recepción de la notificación o comunicación. Si el último día del plazo fuere festivo en el lugar de recepción de la notificación o comunicación, se prorrogará hasta el primer día laborable siguiente. Cuando dentro de un plazo haya de presentarse un escrito, el plazo se entenderá cumplido si el escrito se remite dentro de aquél, aunque la recepción se produzca con posterioridad. Los plazos establecidos por días se computarán por días naturales.

Artículo 6. Renuncia tácita a las facultades de impugnación.

Si una parte, conociendo la infracción de alguna norma dispositiva de esta ley o de algún requisito del convenio arbitral, no la denunciare dentro del plazo previsto para ello o, en su defecto, tan pronto como le sea posible, se considerará que renuncia a las facultades de impugnación previstas en esta ley.

Artículo 7. Intervención judicial.

En los asuntos que se rijan por esta ley no intervendrá ningún tribunal, salvo en los casos en que ésta así lo disponga.

Artículo 8. Tribunales competentes para las funciones de apoyo y control del arbitraje.

1. Para el nombramiento judicial de árbitros será competente el Juzgado de Primera Instancia del lugar del arbitraje; de no estar éste aún determinado, el del domicilio o residencia habitual de cualquiera de los demandados; si ninguno de ellos tuviere domicilio o residencia habitual en España, el del domicilio o residencia habitual del actor, y si éste tampoco los tuviere en España, el de su elección.

2. Para la asistencia judicial en la práctica de pruebas será competente el Juzgado de Primera Instancia del lugar del arbitraje o el del lugar donde hubiere de prestarse la asistencia.

3. Para la adopción judicial de medidas cautelares será tribunal competente el del lugar en que el laudo deba ser ejecutado y, en su defecto, el del lugar donde las medidas deban producir su eficacia, de conformidad con lo previsto en el artículo 724 de la Ley de Enjuiciamiento Civil.

4. Para la ejecución forzosa del laudo será competente el Juzgado de Primera Instancia del lugar en que se haya dictado, de acuerdo con lo previsto en el apartado 2 del artículo 545 de la Ley de Enjuiciamiento Civil y, en su caso, el previsto en el artículo 958 de la Ley de Enjuiciamiento Civil de 1881.

5. Para conocer de la acción de anulación del laudo será competente la Audiencia Provincial del lugar donde aquél se hubiere dictado.

6. Para el exequátur de laudos extranjeros será competente el órgano jurisdiccional al que el ordenamiento procesal civil atribuya la ejecución de las sentencias dictadas por tribunales extranjeros.

TÍTULO II

Del convenio arbitral y sus efectos

Artículo 9. Forma y contenido del convenio arbitral.

1. El convenio arbitral, que podrá adoptar la forma de cláusula incorporada a un contrato o de acuerdo independiente, deberá expresar la voluntad de las partes de someter a arbitraje todas o algunas de las controversias que hayan surgido o puedan surgir respecto de una determinada relación jurídica, contractual o no contractual.
2. Si el convenio arbitral está contenido en un contrato de adhesión, la validez de dicho convenio y su interpretación se regirán por lo dispuesto en las normas aplicables a ese tipo de contrato.
3. El convenio arbitral deberá constar por escrito, en un documento firmado por las partes o en un intercambio de cartas, telegramas, télex, fax u otros medios de telecomunicación que dejen constancia del acuerdo.

Se considerará cumplido este requisito cuando el convenio arbitral conste y sea accesible para su ulterior consulta en soporte electrónico, óptico o de otro tipo.

4. Se considerará incorporado al acuerdo entre las partes el convenio arbitral que conste en un documento al que éstas se hayan remitido en cualquiera de las formas establecidas en el apartado anterior.
5. Se considerará que hay convenio arbitral cuando en un intercambio de escritos de demanda y contestación su existencia sea afirmada por una parte y no negada por la otra.
6. Cuando el arbitraje fuere internacional, el convenio arbitral será válido y la controversia será susceptible de arbitraje si cumplen los requisitos establecidos por las normas jurídicas elegidas por las partes para regir el convenio arbitral, o por las normas jurídicas aplicables al fondo de la controversia, o por el derecho español.

Artículo 10. Arbitraje testamentario.

También será válido el arbitraje instituido por disposición testamentaria para solucionar diferencias entre herederos no forzosos o legatarios por cuestiones relativas a la distribución o administración de la herencia.

Artículo 11. Convenio arbitral y demanda en cuanto al fondo ante un Tribunal.

1. El convenio arbitral obliga a las partes a cumplir lo estipulado e impide a los tribunales conocer de las controversias sometidas a arbitraje, siempre que la parte a quien interese lo invoque mediante declinatoria.
2. La declinatoria no impedirá la iniciación o prosecución de las actuaciones arbitrales.

3. El convenio arbitral no impedirá a ninguna de las partes, con anterioridad a las actuaciones arbitrales o durante su tramitación, solicitar de un tribunal la adopción de medidas cautelares ni a éste concederlas.

TÍTULO III

De los árbitros

Artículo 12. Número de árbitros.

Las partes podrán fijar libremente el número de árbitros, siempre que sea impar. A falta de acuerdo, se designará un solo árbitro.

Artículo 13. Capacidad para ser árbitro.

Pueden ser árbitros las personas naturales que se hallen en el pleno ejercicio de sus derechos civiles, siempre que no se lo impida la legislación a la que puedan estar sometidos en el ejercicio de su profesión. Salvo acuerdo en contrario de las partes, la nacionalidad de una persona no será obstáculo para que actúe como árbitro.

Artículo 14. Arbitraje institucional.

1. Las partes podrán encomendar la administración del arbitraje y la designación de árbitros a:

- a) Corporaciones de derecho público que puedan desempeñar funciones arbitrales, según sus normas reguladoras, y en particular el Tribunal de Defensa de la Competencia.
- b) Asociaciones y entidades sin ánimo de lucro en cuyos estatutos se prevean funciones arbitrales.

2. Las instituciones arbitrales ejercerán sus funciones conforme a sus propios reglamentos.

Artículo 15. Nombramiento de los árbitros.

1. En los arbitrajes internos que no deban decidirse en equidad de acuerdo con el artículo 34, se requerirá la condición de abogado en ejercicio, salvo acuerdo expreso en contrario.

2. Las partes podrán acordar libremente el procedimiento para la designación de los árbitros, siempre que no se vulnere el principio de igualdad. A falta de acuerdo, se aplicarán las siguientes reglas:

- a) En el arbitraje con un solo árbitro, éste será nombrado por el tribunal competente a petición de cualquiera de las partes.

- b) En el arbitraje con tres árbitros, cada parte nombrará uno y los dos árbitros así designados nombrarán al tercero, quien actuará como presidente del colegio arbitral. Si una parte no nombra al árbitro dentro de los 30 días siguientes a la recepción del requerimiento de la otra para que lo haga, la designación del árbitro se hará por el tribunal competente, a petición de cualquiera de las partes. Lo mismo se aplicará cuando los árbitros designados no consigan

ponerse de acuerdo sobre el tercer árbitro dentro de los 30 días contados desde la última aceptación.

En caso de pluralidad de demandantes o de demandados, éstos nombrarán un árbitro y aquéllos otro. Si los demandantes o los demandados no se pusieran de acuerdo sobre el árbitro que les corresponde nombrar, todos los árbitros serán designados por el tribunal competente a petición de cualquiera de las partes.

c) En el arbitraje con más de tres árbitros, todos serán nombrados por el tribunal competente a petición de cualquiera de las partes.

3. Si no resultare posible designar árbitros a través del procedimiento acordado por las partes, cualquiera de ellas podrá solicitar al tribunal competente el nombramiento de los árbitros o, en su caso, la adopción de las medidas necesarias para ello.

4. Las pretensiones que se ejerciten en relación con lo previsto en los apartados anteriores se sustanciarán por los cauces del juicio verbal.

5. El tribunal únicamente podrá rechazar la petición formulada cuando aprecie que, de los documentos aportados, no resulta la existencia de un convenio arbitral.

6. Si procede la designación de árbitros por el tribunal, éste confeccionará una lista con tres nombres por cada árbitro que deba ser nombrado. Al confeccionar dicha lista el tribunal tendrá en cuenta los requisitos establecidos por las partes para ser árbitro y tomará las medidas necesarias para garantizar su independencia e imparcialidad. En el supuesto de que proceda designar un solo árbitro o un tercer árbitro, el tribunal tendrá también en cuenta la conveniencia de nombrar un árbitro de nacionalidad distinta a la de las partes y, en su caso, a la de los árbitros ya designados, a la vista de las circunstancias concurrentes. A continuación, se procederá al nombramiento de los árbitros mediante sorteo.

7. Contra las resoluciones definitivas que decidan sobre las cuestiones atribuidas en este artículo al tribunal competente no cabrá recurso alguno, salvo aquellas que rechacen la petición formulada de conformidad con lo establecido en el apartado 5.

Artículo 16. Aceptación de los árbitros.

Salvo que las partes hayan dispuesto otra cosa, cada árbitro, dentro del plazo de 15 días a contar desde el siguiente a la comunicación del nombramiento, deberá comunicar su aceptación a quien lo designó. Si en el plazo establecido no comunica la aceptación, se entenderá que no acepta su nombramiento.

Artículo 17. Motivos de abstención y recusación.

1. Todo árbitro debe ser y permanecer durante el arbitraje independiente e imparcial. En todo caso, no podrá mantener con las partes relación personal, profesional o comercial.

2. La persona propuesta para ser árbitro deberá revelar todas las circunstancias que puedan dar lugar a dudas justificadas sobre su imparcialidad e independencia. El árbitro, a partir de su nombramiento, revelará a las partes sin demora cualquier circunstancia sobrevenida.

En cualquier momento del arbitraje cualquiera de las partes podrá pedir a los árbitros la aclaración de sus relaciones con algunas de las otras partes.

3. Un árbitro sólo podrá ser recusado si concurren en él circunstancias que den lugar a dudas justificadas sobre su imparcialidad o independencia, o si no posee las cualificaciones convenidas por las partes. Una parte sólo podrá recusar al árbitro nombrado por ella, o en cuyo nombramiento haya participado, por causas de las que haya tenido conocimiento después de su designación.

Artículo 18. Procedimiento de recusación.

1. Las partes podrán acordar libremente el procedimiento de recusación de los árbitros.

2. A falta de acuerdo, la parte que recuse a un árbitro expondrá los motivos dentro de los quince días siguientes a aquel en que tenga conocimiento de la aceptación o de cualquiera de las circunstancias que puedan dar lugar a dudas justificadas sobre su imparcialidad o independencia. Aménos que el árbitro recusado renuncie a su cargo o que la otra parte acepte la recusación, corresponderá a los árbitros decidir sobre ésta.

3. Si no prosperase la recusación planteada con arreglo al procedimiento acordado por las partes o al establecido en el apartado anterior, la parte recusante podrá, en su caso, hacer valer la recusación al impugnar el laudo.

Artículo 19. Falta o imposibilidad de ejercicio de las funciones.

1. Cuando un árbitro se vea impedido de hecho o de derecho para ejercer sus funciones, o por cualquier otro motivo no las ejerza dentro de un plazo razonable, cesará en su cargo si renuncia o si las partes acuerdan su remoción. Si existe desacuerdo sobre la remoción y las partes no han estipulado un procedimiento para salvar dicho desacuerdo, se aplicarán las siguientes reglas:

a) La pretensión de remoción se sustanciará por los trámites del juicio verbal. Se podrá acumular la solicitud de nombramiento de árbitros, en los términos previstos en el artículo 15, para el caso de que se estime la de remoción.

Contra las resoluciones definitivas que se dicten no cabrá recurso alguno.

b) En el arbitraje con pluralidad de árbitros los demás árbitros decidirán la cuestión. Si no pudieren alcanzar una decisión, se aplicará lo dispuesto en el párrafo anterior.

2. La renuncia de un árbitro a su cargo o la aceptación por una de las partes de su cese, conforme a lo dispuesto en el presente artículo o en el apartado 2 del artículo anterior, no se considerará como un reconocimiento de la procedencia de ninguno de los motivos mencionados en las citadas normas.

Artículo 20. Nombramiento de árbitro sustituto.

1. Cualquiera que sea la causa por la que haya que designar un nuevo árbitro, se hará según las normas reguladoras del procedimiento de designación del sustituido.

2. Una vez nombrado el sustituto, los árbitros, previa audiencia de las partes, decidirán si ha lugar a repetir actuaciones ya practicadas.

Artículo 21. Responsabilidad de los árbitros y de las instituciones arbitrales. Provisión de fondos.

1. La aceptación obliga a los árbitros y, en su caso, a la institución arbitral, a cumplir fielmente el encargo, incurriendo, si no lo hicieren, en responsabilidad por los daños y perjuicios que causaren por mala fe, temeridad o dolo. En los arbitrajes encomendados a una institución, el perjudicado tendrá acción directa contra la misma, con independencia de las acciones de resarcimiento que asistan a aquélla contra los árbitros.

2. Salvo pacto en contrario, tanto los árbitros como la institución arbitral podrán exigir a las partes las provisiones de fondos que estimen necesarias para atender a los honorarios y gastos de los árbitros y a los que puedan producirse en la administración del arbitraje. A falta de provisión de fondos por las partes, los árbitros podrán suspender o dar por concluidas las actuaciones arbitrales. Si dentro del plazo alguna de las partes no hubiere realizado su provisión, los árbitros, antes de acordar la conclusión o suspensión de las actuaciones, lo comunicarán a las demás partes, por si tuvieren interés en suplirla dentro del plazo que les fijaren.

TÍTULO IV

De la competencia de los árbitros

Artículo 22. Potestad de los árbitros para decidir sobre su competencia.

1. Los árbitros estarán facultados para decidir sobre su propia competencia, incluso sobre las excepciones relativas a la existencia o a la validez del convenio arbitral o cualesquiera otras cuya estimación impida entrar en el fondo de la controversia. A este efecto, el convenio

arbitral que forme parte de un contrato se considerará como un acuerdo independiente de las demás estipulaciones del mismo. La decisión de los árbitros que declare la nulidad del contrato no entrañará por sí sola la nulidad del convenio arbitral.

2. Las excepciones a las que se refiere el apartado anterior deberán oponerse a más tardar en el momento de presentar la contestación, sin que el hecho de haber designado o participado en el nombramiento de los árbitros impida oponerlas. La excepción consistente en que los árbitros se exceden del ámbito de su competencia deberá oponerse tan pronto como se plantee, durante las actuaciones arbitrales, la materia que exceda de dicho ámbito.

Los árbitros sólo podrán admitir excepciones opuestas con posterioridad si la demora resulta justificada.

3. Los árbitros podrán decidir las excepciones de que trata este artículo con carácter previo o junto con las demás cuestiones sometidas a su decisión relativas al fondo del asunto. La decisión de los árbitros sólo podrá impugnarse mediante el ejercicio de la acción de anulación del laudo en el que se haya adoptado. Si la decisión fuese desestimatoria de las excepciones y se adoptase con carácter previo, el ejercicio de la acción de anulación no suspenderá el procedimiento arbitral.

Artículo 23. Potestad de los árbitros de adoptar medidas cautelares.

1. Salvo acuerdo en contrario de las partes, los árbitros podrán, a instancia de cualquiera de ellas, adoptar las medidas cautelares que estimen necesarias respecto del objeto del litigio. Los árbitros podrán exigir caución suficiente al solicitante.

2. A las decisiones arbitrales sobre medidas cautelares, cualquiera que sea la forma que revistan, les serán de aplicación las normas sobre anulación y ejecución forzosa de laudos.

TÍTULO V

De la sustanciación de las actuaciones arbitrales

Artículo 24. Principios de igualdad, audiencia y contradicción.

1. Deberá tratarse a las partes con igualdad y darse a cada una de ellas suficiente oportunidad de hacer valer sus derechos.

2. Los árbitros, las partes y las instituciones arbitrales, en su caso, están obligadas a guardar la confidencialidad de las informaciones que conozcan a través de las actuaciones arbitrales.

Artículo 25. Determinación del procedimiento.

1. Conforme a lo dispuesto en el artículo anterior, las partes podrán convenir libremente el procedimiento al que se hayan de ajustar los árbitros en sus actuaciones.

2. A falta de acuerdo, los árbitros podrán, con sujeción a lo dispuesto en esta Ley, dirigir el arbitraje del modo que consideren apropiado. Esta potestad de los árbitros comprende la de decidir sobre admisibilidad, pertinencia y utilidad de las pruebas, sobre su práctica, incluso de oficio, y sobre su valoración.

Artículo 26. Lugar del arbitraje.

1. Las partes podrán determinar libremente el lugar del arbitraje. A falta de acuerdo, lo determinarán los árbitros, atendidas las circunstancias del caso y la conveniencia de las partes.

2. Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado anterior, los árbitros podrán, previa consulta a las partes y salvo acuerdo en contrario de éstas, reunirse en cualquier lugar que estimen apropiado para oír a los testigos, a los peritos o a las partes, o para examinar o reconocer objetos, documentos o personas. Los árbitros podrán celebrar deliberaciones en cualquier lugar que estimen apropiado.

Artículo 27. Inicio del arbitraje.

Salvo que las partes hayan convenido otra cosa, la fecha en que el demandado haya recibido el requerimiento de someter la controversia a arbitraje se considerará la de inicio del arbitraje.

Artículo 28. Idioma del arbitraje.

1. Las partes podrán acordar libremente el idioma o los idiomas del arbitraje. A falta de acuerdo, decidirán los árbitros, atendidas las circunstancias del caso. Salvo que en el acuerdo de las partes o en la decisión de los árbitros se haya previsto otra cosa, el idioma o los idiomas establecidos se utilizarán en los escritos de las partes, en las audiencias, en los laudos y en las decisiones o comunicaciones de los árbitros.

2. Los árbitros, salvo oposición de alguna de las partes, podrán ordenar que, sin necesidad de proceder a su traducción, cualquier documento sea aportado o cualquier actuación realizada en idioma distinto al del arbitraje.

Artículo 29. Demanda y contestación.

1. Dentro del plazo convenido por las partes o determinado por los árbitros y a menos que las partes hayan acordado otra cosa respecto del contenido de la demanda y de la contestación, el demandante deberá alegar los hechos en que se funda, la naturaleza y las circunstancias de la controversia y las pretensiones que formula, y el demandado podrá responder a lo planteado en la demanda. Las partes, al formular sus alegaciones, podrán aportar todos los documentos que consideren pertinentes o hacer referencia a los documentos u otras pruebas que vayan a presentar o proponer.

2. Salvo acuerdo en contrario de las partes, cualquiera de ellas podrá modificar o ampliar su demanda o contestación durante el curso de las actuaciones arbitrales, a menos que los árbitros lo consideren improcedente por razón de la demora con que se hubiere hecho.

Artículo 30. Forma de las actuaciones arbitrales.

1. Salvo acuerdo en contrario de las partes, los árbitros decidirán si han de celebrarse audiencias para la presentación de alegaciones, la práctica de pruebas y la emisión de conclusiones, o si las actuaciones se sustanciarán solamente por escrito. No obstante, a menos que las partes hubiesen convenido que no se celebren audiencias, los árbitros las señalarán, en la fase apropiada de las actuaciones, si cualquiera de las partes lo solicitara.

2. Las partes serán citadas a todas las audiencias con suficiente antelación y podrán intervenir en ellas directamente o por medio de sus representantes.

3. De todas las alegaciones escritas, documentos y demás instrumentos que una parte aporte a los árbitros se dará traslado a la otra parte. Asimismo, se pondrán a disposición de las partes los documentos, dictámenes periciales y otros instrumentos probatorios en que los árbitros puedan fundar su decisión.

Artículo 31. Falta de comparecencia de las partes.

Salvo acuerdo en contrario de las partes, cuando, sin alegar causa suficiente a juicio de los árbitros:

a) El demandante no presente su demanda en plazo, los árbitros darán por terminadas las actuaciones, a menos que, oído el demandado, éste manifieste su voluntad de ejercitar alguna pretensión.

b) El demandado no presente su contestación en plazo, los árbitros continuarán las actuaciones, sin que esa omisión se considere como allanamiento o admisión de los hechos alegados por el demandante.

c) Una de las partes no comparezca a una audiencia o no presente pruebas, los árbitros podrán continuar las actuaciones y dictar el laudo con fundamento en las pruebas de que dispongan.

Artículo 32. Nombramiento de peritos por los árbitros.

1. Salvo acuerdo en contrario de las partes, los árbitros podrán nombrar, de oficio o a instancia de parte, uno o más peritos para que dictaminen sobre materias concretas y requerir a cualquiera de las partes para que facilite al perito toda la información pertinente, le presente para su inspección todos los documentos u objetos pertinentes o le proporcione acceso a ellos.

2. Salvo acuerdo en contrario de las partes, cuando una parte lo solicite o cuando los árbitros lo consideren necesario, todo perito, después de la presentación de su dictamen, deberá

participar en una audiencia en la que los árbitros y las partes, por sí o asistidas de peritos, podrán interrogarle.

3. Lo previsto en los apartados precedentes se entiende sin perjuicio de la facultad de las partes, salvo acuerdo en contrario, de aportar dictámenes periciales por peritos libremente designados.

Artículo 33. Asistencia judicial para la práctica de pruebas.

1. Los árbitros o cualquiera de las partes con su aprobación podrán solicitar del tribunal competente asistencia para la práctica de pruebas, de conformidad con las normas que le sean aplicables sobre medios de prueba. Esta asistencia podrá consistir en la práctica de la prueba ante el tribunal competente o en la adopción por éste de las concretas medidas necesarias para que la prueba pueda ser practicada ante los árbitros.

2. Si así se le solicitare, el tribunal practicará la prueba bajo su exclusiva dirección. En otro caso, el tribunal se limitará a acordar las medidas pertinentes. En ambos supuestos el tribunal entregará al solicitante testimonio de las actuaciones.

TÍTULO VI

Del pronunciamiento del laudo y de la terminación de las actuaciones

Artículo 34. Normas aplicables al fondo de la controversia.

1. Los árbitros sólo decidirán en equidad si las partes les han autorizado expresamente para ello.

2. Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado anterior, cuando el arbitraje sea internacional, los árbitros decidirán la controversia de conformidad con las normas jurídicas elegidas por las partes. Se entenderá que toda indicación del derecho u ordenamiento jurídico de un Estado determinado se refiere, a menos que se exprese lo contrario, al derecho sustantivo de ese Estado y no a sus normas de conflicto de leyes.

Si las partes no indican las normas jurídicas aplicables, los árbitros aplicarán las que estimen apropiadas.

3. En todo caso, los árbitros decidirán con arreglo a las estipulaciones del contrato y tendrán en cuenta los usos aplicables.

Artículo 35. Adopción de decisiones colegiadas.

1. Cuando haya más de un árbitro, toda decisión se adoptará por mayoría, salvo que las partes hubieren dispuesto otra cosa. Si no hubiere mayoría, la decisión será tomada por el presidente.

2. Salvo acuerdo de las partes o de los árbitros en contrario, el presidente podrá decidir por sí solo cuestiones de ordenación, tramitación e impulso del procedimiento.

Artículo 36. Laudo por acuerdo de las partes.

1. Si durante las actuaciones arbitrales las partes llegan a un acuerdo que ponga fin total o parcialmente a la controversia, los árbitros darán por terminadas las actuaciones con respecto a los puntos acordados y, si ambas partes lo solicitan y los árbitros no aprecian motivo para oponerse, harán constar ese acuerdo en forma de laudo en los términos convenidos por las partes.

2. El laudo se dictará con arreglo a lo dispuesto en el artículo siguiente y tendrá la misma eficacia que cualquier otro laudo dictado sobre el fondo del litigio.

Artículo 37. Plazo, forma, contenido y notificación del laudo.

1. Salvo acuerdo en contrario de las partes, los árbitros decidirán la controversia en un solo laudo o en tantos laudos parciales como estimen necesarios.

2. Si las partes no hubieren dispuesto otra cosa, los árbitros deberán decidir la controversia dentro de los seis meses siguientes a la fecha de presentación de la contestación a que se refiere el artículo 29 o de expiración del plazo para presentarla. Salvo acuerdo en contrario de las partes, este plazo podrá ser prorrogado por los árbitros, por un plazo no superior a dos meses, mediante decisión motivada.

La expiración del plazo sin que se haya dictado laudo definitivo determinará la terminación de las actuaciones arbitrales y el cese de los árbitros. No obstante, no afectará a la eficacia del convenio arbitral, sin perjuicio de la responsabilidad en que hayan podido incurrir los árbitros.

3. Todo laudo deberá constar por escrito y ser firmado por los árbitros, quienes podrán expresar su parecer discrepante. Cuando haya más de un árbitro, bastarán las firmas de la mayoría de los miembros del colegio arbitral o sólo la de su presidente, siempre que se manifiesten las razones de la falta de una o más firmas.

A los efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, se entenderá que el laudo consta por escrito cuando de su contenido y firmas quede constancia y sean accesibles para su ulterior consulta en soporte electrónico, óptico o de otro tipo.

4. El laudo deberá ser motivado, a menos que las partes hayan convenido otra cosa o que se trate de un laudo pronunciado en los términos convenidos por las partes conforme al artículo anterior.

5. Constarán en el laudo la fecha en que ha sido dictado y el lugar del arbitraje, determinado de conformidad con el apartado 1 del artículo 26. El laudo se considerará dictado en ese lugar.

6. Con sujeción a lo acordado por las partes, los árbitros se pronunciarán en el laudo sobre las costas del arbitraje, que incluirán los honorarios y gastos de los árbitros y, en su caso, los honorarios y gastos de los defensores o representantes de las partes, el coste del servicio

prestado por la institución administradora del arbitraje y los demás gastos originados en el procedimiento arbitral.

7. Los árbitros notificarán el laudo a las partes en la forma y en el plazo que éstas hayan acordado o, en su defecto, mediante entrega a cada una de ellas de un ejemplar firmado de conformidad con lo dispuesto en el apartado 3, dentro del mismo plazo establecido en el apartado 2.

8. El laudo podrá ser protocolizado notarialmente. Cualquiera de las partes, a su costa, podrá instar de los árbitros, antes de la notificación, que el laudo sea protocolizado.

Artículo 38. Terminación de las actuaciones.

1. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo anterior, sobre notificación y, en su caso, protocolización del laudo, y en el artículo siguiente, sobre su corrección, aclaración y complemento, las actuaciones arbitrales terminarán y los árbitros cesarán en sus funciones con el laudo definitivo.

2. Los árbitros también ordenarán la terminación de las actuaciones cuando:

- a) El demandante desista de su demanda, a menos que el demandado se oponga a ello y los árbitros le reconozcan un interés legítimo en obtener una solución definitiva del litigio.
- b) Las partes acuerden dar por terminadas las actuaciones.
- c) Los árbitros comprueben que la prosecución de las actuaciones resulta innecesaria o imposible.

3. Transcurrido el plazo que las partes hayan señalado a este fin o, en su defecto, el de dos meses desde la terminación de las actuaciones, cesará la obligación de los árbitros de conservar la documentación del procedimiento. Dentro de ese plazo, cualquiera de las partes podrá solicitar a los árbitros que le remitan los documentos presentados por ella. Los árbitros accederán a la solicitud siempre que no atente contra el secreto de la deliberación arbitral y que el solicitante asuma los gastos correspondientes al envío, en su caso.

Artículo 39. Corrección, aclaración y complemento del laudo.

1. Dentro de los 10 días siguientes a la notificación del laudo, salvo que las partes hayan acordado otro plazo, cualquiera de ellas podrá, con notificación a la otra, solicitar a los árbitros:

- a) La corrección de cualquier error de cálculo, de copia, tipográfico o de naturaleza similar.
- b) La aclaración de un punto o de una parte concreta del laudo.
- c) El complemento del laudo respecto de peticiones formuladas y no resueltas en él.

2. Previa audiencia de las demás partes, los árbitros resolverán sobre las solicitudes de corrección de errores y de aclaración en el plazo de 10 días, y sobre la solicitud de complemento en el plazo de 20 días.
3. Dentro de los 10 días siguientes a la fecha del laudo, los árbitros podrán proceder de oficio a la corrección de errores a que se refiere el párrafo a) del apartado 1.
4. Lo dispuesto en el artículo 37 se aplicará a las resoluciones arbitrales sobre corrección, aclaración y complemento del laudo.
5. Cuando el arbitraje sea internacional, los plazos de 10 y 20 días establecidos en los apartados anteriores serán plazos de uno y dos meses, respectivamente.

TÍTULO VII

De la anulación y de la revisión del laudo

Artículo 40. Acción de anulación del laudo.

Contra un laudo definitivo podrá ejercitarse la acción de anulación en los términos previstos en este título.

Artículo 41. Motivos.

1. El laudo sólo podrá ser anulado cuando la parte que solicita la anulación alegue y pruebe:
 - a) Que el convenio arbitral no existe o no es válido.
 - b) Que no ha sido debidamente notificada de la designación de un árbitro o de las actuaciones arbitrales o no ha podido, por cualquier otra razón, hacer valer sus derechos.
 - c) Que los árbitros han resuelto sobre cuestiones no sometidas a su decisión.
 - d) Que la designación de los árbitros o el procedimiento arbitral no se han ajustado al acuerdo entre las partes, salvo que dicho acuerdo fuera contrario a una norma imperativa de esta Ley, o, a falta de dicho acuerdo, que no se han ajustado a esta ley.
 - e) Que los árbitros han resuelto sobre cuestiones no susceptibles de arbitraje.
 - f) Que el laudo es contrario al orden público.
2. Los motivos contenidos en los párrafos b), e) y f) del apartado anterior podrán ser apreciados por el tribunal que conozca de la acción de anulación de oficio o a instancia del Ministerio Fiscal en relación con los intereses cuya defensa le está legalmente atribuida.
3. En los casos previstos en los párrafos c) y e) del apartado 1, la anulación afectará sólo a los pronunciamientos del laudo sobre cuestiones no sometidas a decisión de los árbitros o no susceptibles de arbitraje, siempre que puedan separarse de las demás.
4. La acción de anulación del laudo habrá de ejercitarse dentro de los dos meses siguientes a su notificación o, en caso de que se haya solicitado corrección, aclaración o complemento del

laudo, desde la notificación de la resolución sobre esta solicitud, o desde la expiración del plazo para adoptarla.

Artículo 42. Procedimiento.

1. La acción de anulación se sustanciará por los cauces del juicio verbal. No obstante, la demanda deberá presentarse conforme a lo establecido en el artículo 399 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, acompañada de los documentos justificativos del convenio arbitral y del laudo, y, en su caso, contendrá la proposición de los medios de prueba cuya práctica interese el actor. De la demanda se dará traslado al demandado, para que conteste en el plazo de 20 días. En la contestación deberá el demandado proponer los medios de prueba de que intente valerse. Contestada la demanda o transcurrido el correspondiente plazo, se citará a las partes a la vista, en la que el actor podrá proponer la práctica de prueba en relación con lo alegado por el demandado en su contestación.

2. Frente a la sentencia que se dicte no cabrá recurso alguno.

Artículo 43. Cosa juzgada y revisión de laudos firmes.

El laudo firme produce efectos de cosa juzgada y frente a él sólo cabrá solicitar la revisión conforme a lo establecido en la Ley de Enjuiciamiento Civil para las sentencias firmes.

TÍTULO VIII

De la ejecución forzosa del laudo

Artículo 44. Normas aplicables.

La ejecución forzosa de los laudos se regirá por lo dispuesto en la Ley de Enjuiciamiento Civil y en este título.

Artículo 45. Suspensión, sobreseimiento y reanudación de la ejecución en caso de ejercicio de la acción de anulación del laudo.

1. El laudo es ejecutable aun cuando contra él se haya ejercitado acción de anulación. No obstante, en ese caso el ejecutado podrá solicitar al tribunal competente la suspensión de la ejecución, siempre que ofrezca caución por el valor de la condena más los daños y perjuicios que pudieren derivarse de la demora en la ejecución del laudo. La caución podrá constituirse en cualquiera de las formas previstas en el párrafo segundo del apartado 3 del artículo 529 de la Ley de Enjuiciamiento Civil. Presentada la solicitud de suspensión, el tribunal, tras oír al ejecutante, resolverá sobre la caución. Contra esta resolución no cabrá recurso alguno.

2. Se alzarán la suspensión y se ordenará que continúe la ejecución cuando conste al tribunal la desestimación de la acción de anulación, sin perjuicio del derecho del ejecutante a solicitar, en su caso, indemnización de los daños y perjuicios causados por la demora en la ejecución, a

través de los cauces ordenados en los artículos 712 y siguientes de la Ley de Enjuiciamiento Civil.

3. Se alzaré la ejecución, con los efectos previstos en los artículos 533 y 534 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, cuando conste al tribunal que ha sido estimada la acción de anulación.

Si la anulación afectase sólo a las cuestiones a que se refiere el apartado 3 del artículo 41 y subsistiesen otros pronunciamientos del laudo, se considerará estimación parcial, a los efectos previstos en el apartado 2 del artículo 533 de la Ley de Enjuiciamiento Civil.

TÍTULO IX

Del exequátur de laudos extranjeros

Artículo 46. Carácter extranjero del laudo. Normas aplicables.

1. Se entiende por laudo extranjero el pronunciado fuera del territorio español.

2. El exequátur de laudos extranjeros se regirá por el Convenio sobre reconocimiento y ejecución de las sentencias arbitrales extranjeras, hecho en Nueva York, el 10 de junio de 1958, sin perjuicio de lo dispuesto en otros convenios internacionales más favorables a su concesión, y se sustanciará según el procedimiento establecido en el ordenamiento procesal civil para el de sentencias dictadas por tribunales extranjeros.

Disposición adicional única. Arbitrajes de consumo.

Esta ley será de aplicación supletoria al arbitraje a que se refiere la Ley 26/1984, de 19 de julio, general de defensa de consumidores y usuarios, que en sus normas de desarrollo podrá establecer la decisión en equidad, salvo que las partes opten expresamente por el arbitraje en derecho.

Disposición transitoria única. Régimen transitorio.

1. En los casos en que con anterioridad a la entrada en vigor de esta ley el demandado hubiere recibido el requerimiento de someter la controversia a arbitraje o se hubiere iniciado el procedimiento arbitral, éste se regirá por lo dispuesto en la Ley 36/1988, de 5 de diciembre, de Arbitraje. No obstante, se aplicarán en todo caso las normas de esta ley relativas al convenio arbitral y a sus efectos.

2. A los laudos dictados con posterioridad a la entrada en vigor de esta ley les serán de aplicación las normas de ésta relativas a anulación y revisión.

3. Los procedimientos de ejecución forzosa de laudos y de exequátur de laudos extranjeros que se encontraren pendientes a la entrada en vigor de esta ley se seguirán sustanciando por lo dispuesto en la Ley 36/1988, de 5 de diciembre, de Arbitraje.

Disposición derogatoria única. Derogaciones.

Queda derogada la Ley 36/1988, de 5 de diciembre, de Arbitraje.

Disposición final primera. Modificación de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil.

1. El número 2.º del apartado 2 del artículo 517, queda redactado en los siguientes términos:

«2.º Los laudos o resoluciones arbitrales.»

2. Se añade un nuevo párrafo al número 1.º del apartado 1 del artículo 550 con la siguiente redacción: «Cuando el título sea un laudo, se acompañarán, además, el convenio arbitral y los documentos acreditativos de la notificación de aquél a las partes.»

3. Se adiciona un número 4.º al apartado 1 del artículo 559 con esta redacción:

«4.º Si el título ejecutivo fuera un laudo arbitral no protocolizado notarialmente, la falta de autenticidad de éste.»

Disposición final segunda. Habilitación competencial.

Esta ley se dicta al amparo de la competencia exclusiva del Estado en materia de legislación mercantil, procesal y civil, establecida en el artículo 149.1.6.ª y 8.ª de la Constitución.

Disposición final tercera. Entrada en vigor.

La presente ley entrará en vigor a los tres meses de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado».

Por tanto, Mando a todos los españoles, particulares y autoridades, que guarden y hagan guardar esta ley.

Madrid, 23 de diciembre de 2003.

JUAN CARLOS R.

El Presidente del Gobierno, JOSÉ MARÍA AZNAR LÓPEZ

ESTADOS UNIDOS

TITLE 26 - INTERNAL REVENUE CODE

Subtitle F - Procedure and Administration

CHAPTER 74 - CLOSING AGREEMENTS AND COMPROMISES

Sec.

- 7121. Closing agreements.
- 7122. Compromises.
- 7123. Appeals dispute resolution procedures.
- 7124. Cross references.

TITLE 26 - INTERNAL REVENUE CODE

Subtitle F - Procedure and Administration

CHAPTER 74 - CLOSING AGREEMENTS AND COMPROMISES

Sec. 7121. Closing agreements

-STATUTE-

(a) Authorization

The Secretary is authorized to enter into an agreement in writing with any person relating to the liability of such person (or of the person or estate for whom he acts) in respect of any internal revenue tax for any taxable period.

(b) Finality

If such agreement is approved by the Secretary (within such time as may be stated in such agreement, or later agreed to) such agreement shall be final and conclusive, and, except upon a showing of fraud or malfeasance, or misrepresentation of a material fact-

- (1) the case shall not be reopened as to the matters agreed upon or the agreement modified by any officer, employee, or agent of the United States, and
- (2) in any suit, action, or proceeding, such agreement, or any determination, assessment, collection, payment, abatement, refund, or credit made in accordance therewith, shall not be annulled, modified, set aside, or disregarded.

AMENDMENTS

1976 - Subsecs. (a), (b). Pub. L. 94-455 struck out "or his delegate" after "Secretary".

TITLE 26 - INTERNAL REVENUE CODE

Subtitle F - Procedure and Administration

CHAPTER 74 - CLOSING AGREEMENTS AND COMPROMISES

Sec. 7122. Compromises

-STATUTE-

(a) Authorization

The Secretary may compromise any civil or criminal case arising under the internal revenue laws prior to reference to the Department of Justice for prosecution or defense; and the Attorney General or his delegate may compromise any such case after reference to the Department of Justice for prosecution or defense.

(b) Record

Whenever a compromise is made by the Secretary in any case, there shall be placed on file in the office of the Secretary the opinion of the General Counsel for the Department of the Treasury or his delegate, with his reasons therefor, with a statement of -

- (1) The amount of tax assessed,
- (2) The amount of interest, additional amount, addition to the tax, or assessable penalty, imposed by law on the person against whom the tax is assessed, and
- (3) The amount actually paid in accordance with the terms of the compromise.

Notwithstanding the foregoing provisions of this subsection, no such opinion shall be required with respect to the compromise of any civil case in which the unpaid amount of tax assessed (including any interest, additional amount, addition to the tax, or assessable penalty) is less than \$50,000. However, such compromise shall be subject to continuing quality review by the Secretary.

(c) Standards for evaluation of offers

(1) In general

The Secretary shall prescribe guidelines for officers and employees of the Internal Revenue Service to determine whether an offer-in-compromise is adequate and should be accepted to resolve a dispute.

(2) Allowances for basic living expenses

(A) In general

In prescribing guidelines under paragraph (1), the Secretary shall develop and publish schedules of national and local allowances designed to provide that taxpayers entering into a compromise have an adequate means to provide for basic living expenses.

(B) Use of schedules

The guidelines shall provide that officers and employees of the Internal Revenue Service shall determine, on the basis of the facts and circumstances of each taxpayer, whether the use of the schedules published under subparagraph (A) is appropriate and shall not use the schedules to the extent such use would result in the taxpayer not having adequate means to provide for basic living expenses.

(3) Special rules relating to treatment of offers The guidelines under paragraph (1) shall provide that -

(A) an officer or employee of the Internal Revenue Service shall not reject an offer-in-compromise from a low-income taxpayer solely on the basis of the amount of the offer; and

(B) in the case of an offer-in-compromise which relates only to issues of liability of the taxpayer -

(i) such offer shall not be rejected solely because the Secretary is unable to locate the taxpayer's return or return information for verification of such liability; and

(ii) the taxpayer shall not be required to provide a financial statement.

(d) Administrative review The Secretary shall establish procedures -

(1) for an independent administrative review of any rejection of a proposed offer-in-compromise or installment agreement made by a taxpayer under this section or section 6159 before such rejection is communicated to the taxpayer; and (2) which allow a taxpayer to appeal any rejection of such offer or agreement to the Internal Revenue Service Office of Appeals.

AMENDMENTS

1998 - Subsec. (c). Pub. L. 105-206, Sec. 3462(a), added subsec. (c). Subsec. (d). Pub. L. 105-206, Sec. 3462(c)(1), added subsec. (d). 1996 - Subsec. (b). Pub. L. 104-168 substituted "\$50,000. However, such compromise shall be subject to continuing quality

review by the Secretary." for "\$500." 1976 - Subsecs. (a), (b). Pub. L. 94-455 struck out "or his delegate" after "Secretary".

EFFECTIVE DATE OF 1998 AMENDMENT

Amendment by Pub. L. 105-206 applicable to proposed offers-in-compromise and installment agreements submitted after July 22, 1998, see section 3462(e)(1) of Pub. L. 105-206, set out as a note under section 6331 of this title.

EFFECTIVE DATE OF 1996 AMENDMENT

Section 503(b) of Pub. L. 104-168 provided that: "The amendment made by this section [amending this section] shall take effect on the date of the enactment of this Act [July 30, 1996]."

PREPARATION OF STATEMENT RELATING TO OFFERS-IN-COMPROMISE

Pub. L. 105-206, title III, Sec. 3462(d), July 22, 1998, 112 Stat. 766, provided that: "The Secretary of the Treasury shall prepare a statement which sets forth in simple, nontechnical terms the rights of a taxpayer and the obligations of the Internal Revenue Service relating to offers-in-compromise. Such statement shall -

"(1) advise taxpayers who have entered into a compromise of the advantages of promptly notifying the Internal Revenue Service of any change of address or marital status;

"(2) provide notice to taxpayers that in the case of a compromise terminated due to the actions of one spouse or former spouse, the Internal Revenue Service will, upon application, reinstate such compromise with the spouse or former spouse who remains in compliance with such compromise; and

"(3) provide notice to the taxpayer that the taxpayer may appeal the rejection of an offer-in-compromise to the Internal Revenue Service Office of Appeals."

TITLE 26 - INTERNAL REVENUE CODE

Subtitle F - Procedure and Administration

CHAPTER 74 - CLOSING AGREEMENTS AND COMPROMISES

Sec. 7123. Appeals dispute resolution procedures

-STATUTE-

(a) Early referral to appeals procedures The Secretary shall prescribe procedures by which any taxpayer may request early referral of 1 or more unresolved issues from the examination or collection division to the Internal Revenue Service Office of Appeals.

b) Alternative dispute resolution procedures

(1) Mediation

The Secretary shall prescribe procedures under which a taxpayer or the Internal Revenue Service Office of Appeals may request non-binding mediation on any issue unresolved at the conclusion of -

(A) appeals procedures; or

(B) unsuccessful attempts to enter into a closing agreement under section 7121 or a compromise under section 7122.

(2) Arbitration

The Secretary shall establish a pilot program under which a taxpayer and the Internal Revenue Service Office of Appeals may jointly request binding arbitration on any issue unresolved at the conclusion of -

(A) appeals procedures; or

(B) unsuccessful attempts to enter into a closing agreement under section 7121 or a compromise under section 7122.

TITLE 26 - INTERNAL REVENUE CODE

Subtitle F - Procedure and Administration

CHAPTER 74 - CLOSING AGREEMENTS AND COMPROMISES

Sec. 7124. Cross references

-STATUTE-

For criminal penalties for concealment of property, false statement, or falsifying and destroying records, in connection with any closing agreement, compromise, or offer of compromise, see section 7206.

AMENDMENTS

1998 - Pub. L. 105-206 renumbered section 7123 of this title as this section.

1982 - Subsec. (a). Pub. L. 97-258, Sec. 3(f)(12)(A), struck out heading "Criminal penalties".

Subsec. (b). Pub. L. 97-258, Sec. 3(f)(12)(B), struck out subsec. (b) which set forth cross reference to R.S. 3469 (31 U.S.C. 194) relating to compromises after judgment.