

A TRANSAÇÃO SOBRE QUESTÕES DE FATO E SOBRE A INTERPRETAÇÃO DAS NORMAS FISCAIS: NOVAS PERSPECTIVAS PARA RESOLUÇÃO DE LITÍGIOS

João Ricardo Catarino

Doutor em Ciências Sociais na especialidade de Administração Pública e Agregado em *Finanças Públicas* pela Universidade de Lisboa - Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas. Coordenador científico das disciplinas de *Finanças Públicas*, de *Fiscalidade* e de *Políticas Financeiras e Gestão Orçamental*. Investigador do CAAP – Centro de Administração e Políticas Públicas. Jurisconsulto.

Luciano Gomes Filippo

Doutor em Direito Público pela Universidade Sorbonne Panthéon-Assas (Paris II) e Mestre em Direito Tributário pela mesma Instituição. Advogado no Rio de Janeiro e em São Paulo.

« Con la idea puesta en un horizonte en el que el Derecho sea normalmente organización del pacto y el acuerdo y sólo excepcionalmente ejercicio del poder; en un Derecho en el que el pacto sea la norma y la orden la excepción. En un Derecho cuya esencia sea el acuerdo voluntario y no la coacción. Con la idea de que la vida democrática y su organización jurídica tiene como regla general la participación y sólo como regla especial la coacción, la fuerza y la imposición. Y de que el poder judicial - el más alejado del poder de los ciudadanos o de sus representantes - reduzca su actuación al mínimo posible. » (LAPATZA, José Juan Ferreiro. « Solución Convencional de Conflictos en el Ámbito Tributario : una Propuesta Concreta » In.: TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário Internacional Aplicado*, v. II, São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 302)

ÍNDICE

1. Introdução
2. A crescente participação do contribuinte na relação tributária
3. A utilização da transação fiscal na determinação dos fatos – a solução adotada por alguns países
 - 3.1. Espanha: as *actas de conformidad* e as *actas com acuerdo*
 - 3.2. Itália: o *accertamento com adesione*
 - 3.3. Alemanha: a entrevista final
4. A transação sobre a interpretação das normas jurídicas no direito fiscal
5. Conclusão

1. INTRODUÇÃO

A utilização dos meios alternativos de resolução de litígios (conhecidos como MARL) tornou-se vital nos sistemas onde a litigiosidade é alta. Nesses sistemas, a

lentidão e o excesso de procedimentos causam perdas inequívocas à Administração e aos contribuintes.¹

A origem dessa alta litigiosidade nos dias de hoje foi identificada por FERREIRO LAPATZA, em excelente artigo sobre o tema. O sistema tributário atual é excessivamente minucioso, prolixo, casuístico e obscuro, abrangendo inúmeros regimes ou normas especiais, o que força os contribuintes e seus assessores a buscarem a aplicação da lei mais favorável, promovendo o surgimento de lacunas, contradições e interpretações díspares.²

Mas não é só isso. Há duas grandes tendências mundiais em matéria tributária que desenvolvem poderosamente o litígio: o sistema baseado na autoliquidação³ e a utilização massiva de conceitos indeterminados, com a aplicação de presunções e ficções.⁴ No caso da utilização de conceitos indeterminados, o aspecto diferencial da litigiosidade gerada na interpretação dos textos legais tributários se refere ao fato de que, muitas vezes, ambas as partes - Administração e contribuinte - sustentam interpretação que pode ser considerada legítima.⁵ Além disso, sabe-se que as leis fiscais, através do uso de presunções e ficções, quantificam o montante devido a partir de uma série de *elementos irrealis, virtuais*, uma verdadeira *fabricação de fatos*⁶ que atribui ao contribuinte o ônus de provar que determinado fato não é verdadeiro. Muitas vezes, essa prova é produzida por meio de um processo litigioso.

Por seu turno, com o autolancamento, passou-se a responsabilidade de interpretar e aplicar a legislação fiscal ao contribuinte. Com isso, ao identificar, qualificar e declarar os fatos juridicamente relevantes, o contribuinte olha seus interesses e busca a todo custo obter uma economia fiscal. Por sua vez, a Administração fiscal não concorda com a maior parte dessas reduções e busca fazer com que o contribuinte pague mais. Essa sistemática de atuação acaba por promover o conflito entre Administração e administrado. Tanto é que, nos países onde o autolancamento é

¹ TÔRRES, Heleno Taveira. “Transação, Arbitragem e Conciliação Judicial como Medidas Alternativas para Resolução de Conflitos entre Administração e Contribuintes - Simplificação e Eficiência Administrativa”, *Revista de Direito Tributário*, nº 86, p. 40 e 41.

² LAPATZA, José Juan Ferreiro. “*Solución Convencional de Conflictos en el Ámbito Tributario : una Propuesta Concreta*”, In.: TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário Internacional Aplicado*, v. II, São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 294.

³ RIBAS, Lúcia Maria Lopes Rodrigues. “Mecanismos Alternativos na Solução de Conflitos em Matéria Tributária”, *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, nº 49, p. 49.

⁴ LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Op. Cit.*, p. 295.

⁵ DA SILVA, Sérgio André R. G. “Meios Alternativos de Solução de Conflitos no Direito Tributário Brasileiro”, *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 122, p. 99.

⁶ EZCURRA, Marta Villar. “La aplicación del arbitraje a las causas tributarias”, *Revista de Direito Tributário*, nº 86, p. 168.

mais frequente, FERREIRO LAPATZA informa que os MARL são mais utilizados, justamente para controlar a disseminação de litígios.⁷

Diante dessa realidade bélica, os meios convencionais de prevenção e resolução de litígios se mostraram insuficientes.⁸ Foi por conta disso que se passou a observar com mais interesse os MARL, que devem ser analisados sob duas perspectivas, tal como sugerido por SÉRGIO ANDRÉ R. G. DA SILVA.⁹ A primeira diz respeito às técnicas arbitrais, caracterizadas pela participação de um terceiro no litígio (o árbitro).

No Brasil, infelizmente a discussão sobre a aplicação da arbitragem não saiu das páginas dos livros. Em Portugal, pelo contrário, foi já dado um avanço significativo pela adoção, desde 2011 e com evidente sucesso, da arbitragem no direito tributário. O equilíbrio geral das soluções já tomadas em sede arbitral e o reconhecimento de que a figura tem funcionado sem desequilíbrios de fundo permite que se questione, por um lado, por que razão a arbitragem não se alarga a realidades que o legislador, à cautela, decidiu excluir. Por outro lado, permite questionar se não seria de ponderar a introdução de outras formas alternativas de resolução ou de evitamento de conflitos, como a transação no direito tributário português.

A segunda perspectiva - objeto do presente estudo - é a da transação fiscal (prevista nos artigos 156, III, e 171 do Código Tributário Nacional - CTN), já largamente utilizadas em alguns ordenamentos jurídicos - dadas suas evidentes vantagens¹⁰ -, realizadas diretamente entre Administração e contribuinte, sem a participação de um terceiro.

No Brasil, a transação deve ser chancelada por lei (artigo 171, do CTN), o que limita bastante sua utilização. Na prática, observa-se mais a realização da transação no âmbito municipal, sendo rara sua utilização no âmbito dos Estados e da União Federal. No Brasil, a necessidade de lei para formalização da transação decorre de um

⁷ LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Op. Cit.*, p. 295.

⁸ Sobre os meios convencionais de prevenção de conflito no direito brasileiro cf.: TÔRRES, Heleno Taveira. *Op. Cit.*, p. 45)

⁹ DA SILVA, Sérgio André R. G. “Meios Alternativos de Solução de Conflitos no Direito Tributário Brasileiro”, *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 122, p. 90.

¹⁰ “(...) o instituto da transação traz inequívoco benefícios à Administração Pública, sobre não inviabilizar o pagador de tributos, sendo o principal deles a imediatez na recuperação de recursos, o que, de outra forma, seria de difícil obtenção, em razão do exercício do direito de defesa pelo contribuinte, na esfera administrativa e judicial.” (MARTINS, Ives Gandra da Silva. “Transação Tributária Realizada nos Exatos Termos do artigo 171 do Código Tributário Nacional - Inteligência do Dispositivo - Prevalência do Interesse Público em Acordo envolvendo Prestação de Serviços e Fornecimento de Material - Rigoroso Cumprimento da Legislação Complementar Federal e Municipal”, *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 148, p. 146)

dogma que vem constituindo um verdadeiro muro para utilização dos MARL em direito tributário: o princípio da indisponibilidade do crédito tributário. Em virtude desse dogma, amarrou-se a transação de tal forma que sua utilização nunca deixou de ser marginal.

Em nossa opinião, esse princípio nunca impediu a utilização dos MARL, conforme já analisamos em outro trabalho.¹¹ Alguns países conseguiram desenvolver um mecanismo genial, por meio do qual esse dogma foi posto de lado. Ao invés de utilizarem a transação após a formalização do crédito tributário, ela é utilizada no momento anterior: na fase de *determinação dos fatos*. Ou seja, não há negociação da dívida já constituída.

Além disso, esse texto aborda outra discussão sobre a qual a doutrina não dedicou sequer uma página: a possibilidade de utilização da transação na interpretação do direito, que fica exatamente no meio do caminho entre a determinação dos fatos e a quantificação do tributo.

2. A CRESCENTE PARTICIPAÇÃO DO CONTRIBUINTE NA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA

Tem sido dito que o direito tributário apresenta especificidades próprias, únicas, no contexto dos diferentes ramos do direito público, o que é verdade. Mas a questão sobre a qual importa discorrer é se essas especificidades são de tal natureza que justifiquem um tratamento diferenciado com relação ao direito administrativo em geral onde a participação geral do cidadão na tomada de decisão pública é um dado adquirido e uma prática assumida. Neste, a solução quer ao nível dos princípios quer ao nível das normas comuns que o integram, é agora o de admitir uma ampla participação do cidadão de modo que não há razões que justifiquem uma segregação da posição do cidadão do direito tributário.

No Brasil, essa participação é tímida e se dá apenas por dois meios. O primeiro é o *processo administrativo* - regulamentado em âmbito federal pelo Decreto nº 7.574/2011 -, instaurado perante os entes tributantes (municípios, estados e União

¹¹ FILIPPO, Luciano Gomes; CATARINO, João Ricardo. “L’arbitrage dans le Droit Fiscal. État Actuel et Perspectives”, In.: *Dal Diritto Finanziario al Diritto Tributario. Studi in onore di Andrea Amatucci* (Coord. Mauricio A. Plazas Vega). Bogotá - Napoli: Editorial Temis S. A. - Jovene Editore, 2011.

Federal). O processo administrativo é iniciado com a intimação do contribuinte para pagamento de crédito tributário contra ele constituído.

Nessa fase (contencioso administrativo), as partes discutem principalmente questões de fato, posto que a liberdade para realizar discussões jurídicas é de certa forma tolhida por orientações de cunho político, advindas de órgãos hierarquicamente superiores. Muitas vezes, essas orientações ostentam cunho vinculante, devendo ser seguidas pelos julgadores administrativos.

O segundo é o *processo de consulta*, disciplinado pelo artigo 88 e seguintes do Decreto nº 7.574/2011, por meio do qual o contribuinte busca saber o entendimento da Administração fiscal sobre determinado assunto.

Por seu turno, o ordenamento jurídico português exibe um arsenal mais variado de métodos de interação entre contribuinte e Administração. Vejamos alguns casos: em primeiro lugar está consagrada a figura do *direito de audição prévia* do contribuinte no procedimento tributário, previsto no artigo 60º da LGT (Lei Geral Tributária), secundado pelo artigo 60.º do RCPIT (Regulamento Complementar da Prevenção e Inspeção Tributária)¹², enquadrado no princípio da participação dos contribuintes na formação da decisão tributária.

Na mesma linha, também o CPPT (Código do Procedimento e do Processo Tributário português) consagra idêntica ideia ao afirmar que “*o procedimento tributário segue o princípio do contraditório, participando o contribuinte, nos termos da lei, na formação da decisão*” embora mais diretamente ligado à formalidade da audiência e à sua audição oral ou por escrito. O direito de participação do contribuinte está, assim, consagrado em termos muito amplos, permitindo que ele venha apresentar as suas razões de fato ou de direito sobre o *thema decidendum*.¹³

Depois, a lei fiscal portuguesa consagra um outro meio processual denominado *pedido de revisão da matéria tributável*, previsto nos arts 87º e 91º e segs. da LGT. Este tem lugar quando a Administração tributária procede à fixação da matéria tributável do contribuinte recorrendo a métodos de avaliação indireta. Quando não

¹² Aprovado pelo Decreto-lei do Governo nº 413/98, de 31 de Dezembro. Neste diploma se consagra o dever de audição prévia quando, uma vez concluída a prática dos atos de inspeção dos quais se antevê que resultem atos em matéria tributária desfavoráveis ao contribuinte, sendo obrigatório o envio do projeto de relatório com a identificação desses atos e fundamentos para que o contribuinte se pronuncie no prazo de a fixar entre 8 e 15 dias.

¹³ Vale dizer que este direito de participação abrange as pessoas físicas ou jurídicas, o patrimônio ou a organização de fato e de direito que, nos termos da lei, esteja vinculada ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte direto seja como pessoa responsável, nos termos ao artigo 18º, nº 3, da mesma LGT.

concorde com essa fixação indireta, o contribuinte pode discutir com a Administração tributária o quantitativo da matéria tributável por ela fixada.

Outra manifestação concreta da participação do cidadão na composição das relações de direito tributário reside, ainda que de forma indireta, do estabelecimento cada vez mais frequente de cláusulas gerais antiabuso cujo funcionamento requer a participação do contribuinte. É o caso do disposto no artigo 38º da LGT portuguesa¹⁴ nos termos do qual a declaração de ineficácia de atos ou negócios principalmente dirigidos à redução ou diferimento de impostos depende da abertura de procedimento próprio e requer a audição do contribuinte, que pode apresentar as provas que entender pertinentes.

Um último exemplo de participação do contribuinte na composição substantiva da vontade da autoridade pública, dentre vários outros que ainda poderiam ser referidos, consiste no mecanismo da *informação prévia vinculativa* - semelhante ao processo de consulta no Brasil - previsto nos artigos 59º, nº 3, e 68º da LGT. Nestes se permite que o contribuinte que deseja ver esclarecida a sua situação tributária quanto a certo negócio ou ato concreto solicite à Administração tributária que se pronuncie, devendo o próprio contribuinte enunciar no seu pedido a proposta de enquadramento jurídico-tributário dos fatos a que se refere o pedido de informação vinculativa. Este considera-se tacitamente sancionado pela Administração tributária como informação vinculativa se o pedido não for respondido no prazo de 60 dias.

O valor jurídico-constitucional associado a tais princípios é, claramente, o do sentido da criação de estruturas de consulta e concertação, o da ampliação das formas de autoadministração e de participação dos cidadãos na formação da vontade pública. Nesta linha veio, depois, o CPA (Código do Procedimento Administrativo português) a consagrar nos artigos 7º, 8º e 10º, os princípios da colaboração, da participação, da desburocratização e da eficiência. Estes prescrevem a colaboração da Administração com os particulares “*procurando assegurar a adequada participação no desempenho da função administrativa, recebendo as suas sugestões e informações*” e “*a celeridade, a economia e a eficiência das suas decisões*”.

¹⁴ Vale dizer que o artigo 38º da LGT é uma norma geral anti abuso mas que existem na lei portuguesa várias outras normas anti abuso. Reza o preceito: “*São ineficazes no âmbito tributário os atos ou negócios jurídicos essencial ou principalmente dirigidos, por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas, à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultado de fatos, atos ou negócios jurídicos de idêntico fim econômico, ou à obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas, total ou parcialmente, sem utilização desses meios, efetuando-se então a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência e não se produzindo as vantagens fiscais referidas.*”

Acrescem a estes dois princípios o princípio antiformalista e o princípio do “*in dubio pro actione*”, segundo o qual as normas de procedimento administrativo deverão ser interpretadas de forma favorável à admissão e decisão final das petições dos administrados.

Por outro lado, ainda, o atual CPA português concede, no seu artigo 179º, à Administração Pública o poder de celebrar contratos e transações judiciais.¹⁵ A transação não é apenas um problema de direito processual para ser também um problema de direito material e os seus limites parecem ser os da livre disposição das partes.

Essas considerações evidenciam que o ato do lançamento não é unilateral, pois o contribuinte dele participa, ou pode participar ativamente. Em alguns países, o contribuinte assume papel inovador no ato do lançamento, seja porque transaciona com a Administração Fiscal, seja porque participa do ato de lançamento antes mesmo da constituição do crédito tributário, o que ocorre quando as partes interagem no momento da análise dos fatos tributáveis ou quando da interpretação das normas.

Com isso, parece-nos que não existem razões para supor que a transação deva ter no âmbito do direito tributário contornos diferentes daqueles que a própria figura conhece ao domínio do direito civil e administrativo. De fato, não faz sentido supor que naqueles existam especiais razões para estabelecer limites para transação tributária.¹⁶

Desde logo porque os valores da indisponibilidade, da legalidade, do consentimento ou outros, próprios do direito dos tributos, não ficam prejudicados.¹⁷ O primeiro porque não há ainda direitos afirmados sobre os quais se possa, eventualmente, dispor. Os demais porque estamos do domínio da análise dos fatos ou da interpretação das normas jurídicas, não no da aceitação de realidades ou resultados interpretativos inaceitáveis, contrários à lei ou violadores da vontade expressa no momento da sua aprovação.

¹⁵ Veja-se o recente caso concreto de transação publicado no DR 1ª Série, nº 13, de 18/01/2013, que pôs termos à ação judicial onde se discutia a titularidade de certos terrenos, entre o Estado português e o Município de Lisboa, nos termos da qual, mediante contrapartidas financeiras, foi expressamente reconhecido pelo município de Lisboa que tais terrenos integram o domínio público aeroportuário para todos os legais efeitos.

¹⁶ Para uma análise alargada sobre a possibilidade de adoção de formas alternativas de resolução de conflitos veja-se DOMINGOS, Francisco Nicolau, *Los métodos de resolución alternativa de conflictos tributários: Nuevas tendencias dogmáticas*, Tese de Doutorado, Universidade da Extremadura, Badajoz, Cáceres, 2013.

¹⁷ Sobre as questões de consentimento, de que aqui não cabe tratar, veja-se: FILIPPO, Luciano Gomes. *Consentimento ao imposto e eficiência tributária*. Curitiba: Juruá, 2012.

3. A UTILIZAÇÃO DA TRANSAÇÃO FISCAL NA DETERMINAÇÃO DOS FATOS – A SOLUÇÃO ADOTADA POR ALGUNS PAÍSES

Alguns países encontraram uma maneira bem engenhosa de utilizar a transação no âmbito fiscal, sem que isso importe em renúncia de receita ou suscite a discussão sobre a violação a princípios (como os princípios da capacidade contributiva e da vinculação do ato administrativo à lei) ou dogmas (como a indisponibilidade do crédito tributário). Esses países utilizam a transação somente na *determinação dos fatos*, onde o agente administrativo pode abrir mão de convicções pessoais sobre a *valoração* desses fatos.

São situações completamente diferentes: na primeira, por meio da transação, o valor da dívida é negociado e eventualmente diminuído, o que é rechaçado pela doutrina mais formalista; na segunda, o débito ainda não foi estabelecido, pois o fiscal tem dificuldades em determinar a matéria tributável, seja porque as relações comerciais podem apresentar um imenso grau de complexidade, seja porque o contribuinte não registrou corretamente esses fatos. Em ambos os casos e em obediência aos princípios do inquisitório e da verdade material, a Administração fiscal seria obrigada a realizar um trabalho desmesurado para descobrir e qualificar corretamente todos esses fatos. Esta atividade, sendo necessária, não pode deixar de adequar-se, em termos de profundidade e extensão, à natureza e à complexidade dos factos em causa, pois que o inquisitório e a verdade material devem articular-se com os valores da celeridade, da eficácia, da eficiência, da proporcionalidade e da racionalidade dos meios empregues. Assim, a transação teria como escopo auxiliar a Administração nesse processo de determinação da matéria tributável beneficiando as partes e, mais latamente, a paz social.

Em nossa opinião, os países que utilizam a transação na determinação dos fatos encontraram uma fórmula engenhosa para ultrapassar a barreira imposta pela doutrina tradicional. Se, em direito tributário é, em regra, vedado transacionar sobre a relação obrigacional que decorre do tributo, o mesmo não ocorre na fase de determinação dos fatos ocorridos. É fácil notar que a linha que separa a apreciação dos fatos da aplicação do direito é tênue e de difícil identificação. Não obstante essa sutileza, ninguém refere a impossibilidade de utilizar a transação no procedimento de identificação dos fatos.

3.1. ESPANHA: AS *ACTAS DE CONFORMIDAD* E AS *ACTAS COM ACUERDO*

A doutrina espanhola não vê muito bem a utilização da transação para resolução de litígios fiscais. Essa doutrina - formada em sua maioria por autores clássicos - faz menção à transação como forma de diminuição da dívida fiscal já constituída, ou seja, ela critica a negociação do débito, uma vez que se trata de uma obrigação que decorre da lei (*ex lege*) e não do concurso de vontades.¹⁸ Contudo, outra parte da doutrina, com vistas no procedimento designado como *acta* (documento por meio do qual a Administração colhe as informações e resultados das autuações, com a finalidade de determinar o valor devido), cada vez mais utilizada na prática administrativa, vem dando outros contornos à transação, que - como afirmado acima - não deve nem, a rigor, pode se restringir a uma negociação do valor devido, mas pode ser aplicada na determinação de fatos incertos.

Assim é que CÉSAR GARCÍA NOVOA, por exemplo, afirma que a transação vem ganhando cada vez mais espaço no direito tributário espanhol.¹⁹ Nesse mesmo sentido, MARTA VILLAR EZCURRA informa que a transação vem sendo cada vez mais utilizada na determinação do valor devido ou fixação do fato gerador.²⁰ Com isso, observa-se uma mudança do objeto da transação (ou acordo, como é mais comumente denominada neste país), que deixou de ser a negociação do valor já constituído, para ser a determinação desse valor, por meio da correta identificação dos fatos.

Consequência dessa doutrina clássica espanhola, é que a transação ou acordo somente pode ser realizada sobre questões de fato, mesmo assim com limitações

¹⁸ Sobre a indisponibilidade da dívida fiscal, veja-se: QUERALT, Juan Martín; SERRANO, Carmelo Lozano; LÓPEZ, José M. Tejerizo. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 6 ed., Madrid: Tecnos, 1995, p. 278; ROYO, Fernando Pérez. *Derecho Financiero y Tributario - Parte General*, 3 ed., Madrid: Civitas, 1993, p. 120; GONZÁLES, Eusebio; LEJEUNE, Ernesto. *Derecho Tributario*, 2 ed., Salamanca: Plaza Universitaria, 2000, p. 278

¹⁹ “La transacción se va abriendo paso en los procedimientos tributarios españoles”. (NOVOA, César García. “Mecanismos Alternativos para la Resolución de Controversias Tributarias. Su introducción en el derecho español”, *Revista Técnica Tributaria*, nº 59, 2002, p. 82)

²⁰ “Nuestro ordenamiento tributario viene reconociendo, y cada vez en más ocasiones, algunas formas de terminación convencional, en los procedimientos tributarios, de acuerdos de determinación de la cuantía de la deuda, o de fijación de hechos impositivos, técnicas más o menos perfeccionadas que pueden considerarse convencionales y que se han demostrado eficaces en la resolución de problemas o en la evitación de pleitos. Piénsese en los acuerdos previos de valoración con la Administración Tributaria en materia de precios de transferencia (...); en la posibilidad de firmar actas de inspección ‘en conformidad’, o la facultad que se atribuye a la Hacienda Pública para suscribir acuerdos en los procesos concursales (artigo 129.4 de la Ley General Tributaria/LGT) - por mencionar los ejemplos que quizás sean más conocidos o más emblemáticos”. (EZCURRA, Marta Villar. “La aplicación del arbitraje a las causas tributarias”, *Revista de Direito Tributário*, nº 86, p. 167/168)

rígidas. FERREIRO LAPATZA afirma que a transação é plenamente aplicável no direito tributário, mas somente para fatos que não possam ser descobertos e comprovados pela Administração, ou seja, é aplicável apenas a situações de incerteza dos fatos.²¹

Na prática, são duas as formas de transação ou acordo que podem ser celebrados entre Administração fiscal e contribuinte: as *actas de conformidad* e as *actas con acuerdo*. Esclarecem MIGUEL ÁNGEL MARTÍNEZ LAGO e LEONARDO GARCÍA DE LA MORA que a ata de conformidade - prevista no artigo 156 da Lei Geral Tributaria (LGT) espanhola - é o meio pelo qual o contribuinte aceita expressamente a proposta de regularização elaborada pela Administração fiscal.²²

Resumidamente, a ata de conformidade funciona da seguinte maneira: iniciado o procedimento de fiscalização, o inspetor da Administração pode considerar que o procedimento do contribuinte está correto. Assim, fará constar essa regularidade numa ata de conformidade. Por outro lado, o inspetor pode considerar que o contribuinte não agiu corretamente. Nesse caso, ele deverá realizar sua própria proposta de liquidação. Se o contribuinte aceitar a proposta do inspetor, então será lavrada uma ata de conformidade. Se o contribuinte não estiver de acordo, o inspetor lavrará uma ata de desconformidade, a partir de quando se inicia o contencioso.²³

Nesse procedimento bilateral, em que o contribuinte participa do ato de liquidação do imposto, há uma certa margem para negociação e, eventualmente, uma transação, conforme informado por FERREIRO LAPATZA. Contudo, a negociação e a transação que ocorre na prática não é explicitamente reconhecida ou regulamentada pela legislação.²⁴ O seu fundamento, de acordo com MARÍA JOSÉ MESA GONZÁLES, é a própria *realidade das coisas*.²⁵ Nesse mesmo sentido, ALFONSO GOTA LOSADA afirma que as atas de conformidade, em muitos casos, constituem um verdadeiro “acordo

²¹ LAPATZA, José Juan Ferreiro. “Solución convencional de conflictos en materia tributaria”, *Revista Argentina de Derecho Tributario*, nº 2, Buenos Aires: Universidad Austral, Facultad de Derecho, 2001, p. 339.

²² LAGO, Miguel Ángel Martínez; DE LA MORA, Leonardo García. *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*. 3 ed., Madrid: Iustel, 2006, p. 451.

²³ LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Direito Tributário. Teoria Geral do Tributo*. São Paulo: Manole, 2007, p. 369/370.

²⁴ “*Tales actas van normalmente precedidas, de hecho, por una negociación y eventualmente por una transacción entre el contribuyente y la inspección que, sin embargo, no aparece explícitamente reconocida ni regulada por normas de derecho positivo*” (LAPATZA, José Juan Ferreiro. «*Solución Convencional de Conflictos en el Ámbito Tributario: una Propuesta Concreta*» In.: TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário Internacional Aplicado*, v. II, São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 296)

²⁵ “*Sin embargo, si nos apartamos de este planteamiento legalista, advertimos que, en efecto, la tesis de la naturaleza transaccional del acta de conformidad encuentra su fundamento en la propia realidad de las cosas.*” (GONZÁLES, María José Mesa. *Las actas de inspección tributaria*. Tese de Doutorado, Universidad de la Laguna, 2002, p. 130/131)

transaccional” entre o contribuinte e a Administração fiscal.²⁶ Registre-se, por fim, a lição de TULIO RAÚL ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, para quem a ata de conformidade tem claro conteúdo negocial, baseado em concessões mútuas.²⁷

A outra forma de transação praticada na Espanha é conhecida como *ata com acordo*, cujo sucesso foi elogiado pela doutrina. MIGUEL ÁNGEL MARTÍNEZ LAGO e LEONARDO GARCÍA DE LA MORA alegam que a ata com acordo - concebida como um instrumento com o objetivo de reduzir os conflitos fiscais - foi uma das maiores descobertas da Lei Geral Tributária.²⁸ De acordo com esses autores, a referida ata não viola os princípios da legalidade e da indisponibilidade da dívida fiscal, pois, por meio dela, Administração e contribuinte - de comum acordo - tão somente fixam a aplicação da norma ao caso concreto.

O referido procedimento está previsto no artigo 155 da LGT espanhola, segundo o qual a ata com acordo deve ser utilizada (i) quando, para a elaboração da proposta de regularização, seja necessária a aplicação de conceitos jurídicos indeterminados, (ii) quando seja necessária a apreciação de fatos determinantes para a correta aplicação da norma ao caso concreto, ou (iii) quando seja preciso realizar estimativas, valorações ou edição de dados, elementos ou características relevantes para a obrigação tributária que não possam ser quantificados de forma exata.

Além disso, de acordo com a lei, a ata com acordo deverá conter resumidamente: (a) o fundamento da aplicação, estimativa, valoração ou medição realizada; (b) os elementos de fato, fundamentos jurídicos e quantificação da proposta de regularização; e (c) manifestação expressa de conformidade do contribuinte com a totalidade do conteúdo da ata. Havendo multa, esta será reduzida em até 50%. Após esse trâmite, para que a ata seja válida, é preciso que o contribuinte deposite o valor acordado, que servirá de garantia ao procedimento. Em seguida, as partes assinam o acordo, a partir de quando ele entra em vigor, com a conversão do depósito em favor da

²⁶ « *Las actas de conformidad han significado en muchos casos verdaderos acuerdos transaccionales entre el contribuyente y la Inspección, de modo que las oficinas gestoras se han limitado a la mera formalidad de dictar el acto administrativo, respecto del cual se habían decidido previamente todas las cuestiones sustantivas.* » (LOSADA, Alfonso Gota. *Tratado de Impuesto sobre la Renta*, v. V, Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1973, p. 150)

²⁷ ERUJIMOVICH, Tulio Raúl Rosembuj. « Inspección. Documentación », em *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Libro-Homenaje al Profesor D. Fernando Sainz de Bujanda, vol. II, Madrid: I.E.F., 1991, p. 1696.

²⁸ “*Esta nueva tipología de actas representa uno de las mayores descubrimientos de la Ley General Tributaria, concibiéndose como un instrumento al servicio del objetivo de reducir la conflictividad en el ámbito tributario.*” (LAGO, Miguel Ángel Martínez; DE LA MORA, Leonardo García. *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*. 3 ed., Madrid: Iustel, 2006, p. 452)

Administração fiscal. Uma vez realizadas todas essas etapas, o contribuinte não mais poderá interpor recurso ao Tribunal administrativo.

É preciso deixar claro, todavia, que as atas com acordo somente podem ser celebradas quando a Administração - agindo com a diligência normal que dela se espera - esteja impossibilitada de determinar os fatos tributáveis. Em outras palavras, as atas com acordo não podem ser utilizadas quando a Administração, por si só, descubra fatos não declarados ou que ostente perfil suficientemente claro para a cobrança da dívida fiscal.²⁹

3.2. ITÁLIA: O *ACCERTAMENTO COM ADESIONE*

Para o autor italiano CARLO GARBARINO, há dois modelos de imposição: modelo unilateral (ou autoritário) e modelo bilateral (ou consensual). No primeiro, a Administração age sem interferência nenhuma do contribuinte. Já no segundo modelo, a Administração busca o consenso e, por isso, pode transigir com o contribuinte sobre o conteúdo da obrigação tributária. Segundo o autor, “(...) *no ordenamento tributário italiano já se verificou a transição do modelo unilateral para o bilateral, no âmbito de uma transição mais ampla da Administração pública da autoridade para o consenso*”.³⁰

É nesse âmbito que a Administração italiana faz uso de instrumentos como o “*accertamento con adesione*”³¹, “*conciliazione tributaria*”, “*autotutela tributaria*” e “*concordato preventivo*”, que trazem o contribuinte para a realização do ato de lançamento.³² Esses novos instrumentos de aplicação da lei tributária modificaram a relação entre Administração e contribuinte, com efeitos positivos sobre a diminuição da litigiosidade e no aumento do cumprimento espontâneo das obrigações fiscais.³³

²⁹ “*La Administración no podrá llegar a acuerdo alguno cuándo descubra los hechos no declarados o los ingresos no realizados y unos y otros ofrezcan perfiles suficientemente claros para la exigencia de las cantidades debidas. Y aún en los casos en que el contribuyente alegue una cierta incertidumbre nunca podrá imponer, de forma unilateral, su voluntad. El acuerdo es cosa de dos. No existe, ni el A.L.G.T. reconoce, un derecho al acuerdo. El acuerdo, puede afirmarse, no afecta al funcionamiento normal del sistema. El acuerdo sólo se aplica en aquellos casos en que habiéndose planteado una duda Administración y administrado se unen para despejarla*”. (LAPATZA, José Juan Ferreiro. « *Solución Convencional de Conflictos en el Ámbito Tributario: una Propuesta Concreta* » In.: TÓRRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário Internacional Aplicado*, v. II, São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 306)

³⁰ GARBARINO, Carlo. *Imposizione ed Effettività nel Diritto Tributario*. CEDAM: Milani, 2003, p. 1.

³¹ Criado pelo Decreto Lei nº 218, de 1997. Esse mesmo decreto introduziu a transação tributária na Itália.

³² *Ibid.*, p. 2.

³³ *Ibid.*, p. 4.

Como se percebe, a doutrina italiana é muito parecida com a espanhola, na questão do reconhecimento da validade da utilização da transação para resolução de litígios fiscais. Por um lado, tem-se uma doutrina clássica que não reconhece a transação como meio válido para extinção desse tipo de litígio. A esse respeito, IGNAZIO MANZONI e GIUSEPPE VANZ afirmam que o princípio da indisponibilidade da obrigação fiscal proíbe a utilização da transação³⁴, não obstante legislação revogada já tenha previsto a utilização desse mecanismo no curso de ação de cobrança quando o devedor se tornava insolvente (*Legge 8-8-2002, n° 178*).

Contudo, na Itália se pratica um modelo de liquidação da dívida fiscal muito próximo do praticado na Espanha, denominado *accertamento con adesione*, previsto na Lei n° 218, de 19/06/1997, como uma espécie renovada do *concordato fiscale* instituído em 1958, porém existente no sistema tributário italiano desde o século XIX. Esse tipo de liquidação foi o resultado de alto índice de litigiosidade³⁵, que levou o legislador a consolidar institutos de natureza tributária com fins conciliatórios.

O *accertamento con adesione* é uma técnica de tributação mediante a qual a Administração e contribuinte alcançam, por pacto convencional, o chamado *atto di accertamento con adesione*, contendo um critério médio de tributação - referente apenas ao imposto sobre a renda e ao IVA -, definido previamente e de modo vinculante para os próximos anos, nos termos do acordo. Assim, como na Espanha, esse método não pode ser utilizado nos casos em que a Administração tenha elementos seguros sobre os fatos, sobre a determinação da alíquota aplicável ou elementos essenciais do tributo, tal como previsto em lei. Conforme indicado por GASPARE FALSITTA, o âmbito de aplicação principal do instituto em tela são as questões que não podem ser resolvidas com base em elementos certos, que comportam certa margem de avaliação, em particular, nas liquidações em que se usa técnicas indutivas e presuntivas.³⁶

³⁴ “Poiché, como si è visto, l’obbligazione tributaria è tipicamente un’obbligazione indisponibile, sembrerebbe per ciò stesche da escludere che la transazione sia praticabile in campo tributario” (MANZONI, Ignazio; VANZ, Giuseppe. *Il diritto tributario. Profili teorici e sistematici*. 2 ed., Torino: G. Giappichelli, 2008, p. 220).

³⁵ No início da década de noventa, as estatísticas indicavam um volume de 2,5 milhões de processos pendentes nas Comissões Provinciais - segundo dados agregados de toda Itália - e de 250 mil pendentes na Comissão Tributária Regional ou *appelli* (*Ridevazione generale sullo stato del dipartimento delle entrate. Sistema Statistico Nazionale, Ministero delle Finanze* Roma, informações referentes aos anos de 1990 a 1994)

³⁶ “L’ambito di applicazione principale del concordato dovrebbe essere quello delle questioni non risolvibili in base ad elementi certi, ma che comportano certi margini di apprezzamento valutativo, in particolare il campo degli accertamenti presuntivi e induttivi”. (FALSITTA, Gaspare. *Manuale di Diritto Tributario*, 6 ed., Padova: CEDAM, 2008, p. 370)

O procedimento pode ser iniciado tanto por iniciativa do fisco quanto do contribuinte, que deve fazê-lo por meio de pedido formal. Caso o contribuinte já tenha sido notificado para pagamento do tributo, o pedido formal deve ser realizado no mesmo prazo previsto para a apresentação de impugnação, situação na qual o procedimento de cobrança será suspenso pelo prazo de noventa dias para entendimento das partes. Ato contínuo ao início do procedimento, instaura-se um contraditório entre o fisco e o contribuinte, que é o meio para se alcançar o chamado *atto di accertamento con adesione*, sob condições estreitas de transparência e isonomia tributária. Se as partes chegarem a um acordo, é elaborada uma ata de adesão, devidamente motivada e assinada entre as partes, com a indicação do valor encontrado e da correspondente fundamentação.³⁷

Por fim, aperfeiçoa-se este ato com o pagamento da quantia devida, nos termos do pactuado, ou - no caso de parcelamento - com o pagamento da primeira parcela. Quanto aos efeitos do ato, estes são, dentre outros, a impossibilidade de impugnar o acordo fechado, considerando-o como uma confissão de dívida, e redução das sanções aplicadas para o períodos a que se refere o acordo (até 25% da multa prevista).

No que diz respeito à natureza do *accertamento con adesione*, a doutrina é bem dividida. Atualmente, a maior parte da doutrina, arraigada no dogma da indisponibilidade da dívida fiscal, nega a natureza negocial do instituto, como é o caso de IGNAZIO MANZONI e GIUSEPPE VAZ.³⁸ O defensor mais ardoroso da natureza não transativa do *accertamento con adesione*, sem dúvida, é ANTONIO BERLIRI, que dedica várias páginas de obra clássica a demonstrar que a transação - como instituto de direito privado - não pode ser utilizada nas relações de direito público que caracterizam a atuação da Administração fiscal.³⁹

Por outro lado, há quem atribua ao *accertamento con adesione* natureza nitidamente de transação, como é o caso de GIANFRANCO GAFFURI - que o denomina de

³⁷ MANZONI, Ignazio; VANZ, Giuseppe. *Il diritto tributario. Profili teorici e sistematici*. 2 ed., Torino: G. Giappichelli, 2008, p. 318

³⁸ “Quanto alla natura dell’istituto in esame, riteniamo che siano da respingere quelle tesi che tendono a ravvisare in esso un sorta di transazione, analoga a quella prevista dall’artigo 1965 del codice civile. E ciò in quanto, dato il carattere indisponibile dell’obbligazione tributaria, l’*accertamento con adesione* non può essere frutto di ‘concessioni’ da parte dell’amministrazione finanziaria.” (MANZONI, Ignazio; VANZ, Giuseppe. *Il diritto tributario. Profili teorici e sistematici*. 2 ed., Torino: G. Giappichelli, 2008, p. 318)

³⁹ BERLIRI, Antonio. *Principi di Diritto Tributario*. Volume II, Tome 1, Milan: Giuffrè, 1957, p. 168/174.

acordo transativo.⁴⁰ Da mesma forma, PASQUALE RUSSO entende que a legislação atual sobre o assunto não deixa dúvida sobre a natureza transativa do instituto em tela.⁴¹

No meio termo dessas duas doutrinas, há também quem o classifique como um tipo de acordo não contratual, conforme doutrina MARCO VERSIGLIONI.⁴² Em sentido parecido, GASPARE FALSITTA afirma que o *accertamento con adesione* é um ato unilateral no qual se acrescenta - remanescendo, contudo, distinta - a adesão do contribuinte.⁴³ Em outras palavras, trata-se de um ato unilateral com simples participação do contribuinte.

O que importa registrar, por fim, é que a razão está com aqueles que deixam de olhar o instituto sob o prisma do dogma da indisponibilidade da dívida fiscal. Há também uma questão psicológica, uma relutância em aceitar a utilização da transação no âmbito fiscal, pois se trata de um instituto de direito privado, por meio do qual se poderia reduzir a dívida do contribuinte. Essa visão, em nossa opinião, não se coaduna com o aspecto prático do *accertamento con adesione*. Por essa razão, tem total razão GIANFRANCO GAFFURI, quando afirma que é *pouco realista* a tese que afasta a natureza transativa do instituto.⁴⁴

Com efeito, como já afirmado acima, nesse tipo de acordo entre Administração e contribuinte não se está negociando o pagamento do tributo devido, pois o acordo acontece ainda na fase de liquidação. Essa é uma importante limitação legal que - segundo RAFFAELLO LUPI - diferencia a transação fiscal da transação civil.⁴⁵ Na transação fiscal, também existem concessões recíprocas, mas ela ocorre - ao

⁴⁰ GAFFURI, Gianfranco. "Il concordato tributario come accordo transativo", *Riv. dir. fin. sc. fin.*, I, 1979, p. 396. Do mesmo autor: "Concordato tributario", In.: *Dig. Disc. Priv.*, sez. Comm., III, Torino, 1988, p. 289. No mesmo sentido. MARELLO, Enrico. *L'accertamento con adesione*. Torino: Giappichelli, 2000, p. 73.

⁴¹ "Orbene, senza ripercorrere la storia delle diverse e molteplici opinioni al riguardo espresse, analizzando le motivazioni addotte a sostegno di esse, sembra a noi che, allo stato attuale della legislazione, vi sia più di un argomento a favore della tesi della transazione, come non ha mancato di rilevare la più avvertita dottrina". (RUSSO, Pasquale. *Manuale di Diritto Tributario*. 9 ed., Milano: Giuffrè, 2007, p. 334.)

⁴² VERSIGLIONI, Marco. *Accordo e disposizione nel diritto tributario. Contributo allo studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*. Milano: Giuffrè, 2001, p. 478.

⁴³ FALSITTA, Gaspare. *Manuale di Diritto Tributario*, 6 ed., Padova: CEDAM, 2008, p. 372.

⁴⁴ GAFFURI, Gianfranco. *Diritto Tributario. Parte generale e parte speciale*. 6 ed., CEDAM: Padova, 2009, p. 176. Para o autor, o *accertamento con adesione* constitui uma convenção substancialmente transativa.

⁴⁵ "Va peraltro avvertito che, a differenza di quanto avviene per la transazione tra privati, gli ambiti per cui sono ammesse le 'reciproche concessioni' sono limitati dalle legge (si ricordi ad esempio l'obbligo di mantenersi sul piano dell'accertamento, senza invadere quello della riscossione, con conseguente illegittimità di riduzioni della pretesa fiscale in cambio di una disponibilità del contribuente a corrispondere somme che altrimenti non sarebbero rimosse per incapienza dei beni da espropriare)". (LUPI, Raffaello. *Diritto Tributario*. 7 ed., Milano: Giuffrè, 2000, p. 89)

contrário do que se vê na transação civil - apenas na fase de determinação do valor devido. E não há dúvidas que nessa fase de determinação da dívida fiscal as partes renunciam à sua máxima intenção, nas palavras de GIANFRANCO GAFFURI⁴⁶, com contenção mútua e sacrifício de suas expectativas.

3.3. ALEMANHA: A ENTREVISTA FINAL

Na Alemanha, o acordo realizado entre Administração e contribuinte é conhecido como *entrevista final*, que ocorre após a conclusão das ações de fiscalização. Com ela, pretende a Inspeção (órgão da Administração fiscal alemã) obter a cooperação do contribuinte com a finalidade de conseguir informações que a Administração não tem conhecimento certo. No curso da entrevista final se analisam os fatos comprovados, para qualificação jurídica e determinação das possíveis consequências tributárias.⁴⁷ É importante registrar que o referido procedimento somente pode ser realizado para questões de fato, ficando vedada sua utilização para realização e acordos envolvendo questões de direito.⁴⁸

Vale enfatizar que durante a entrevista final, em muitos casos, ocorre um verdadeiro acordo entre o chefe da unidade de inspeção - encarregado de realizar o procedimento - e o contribuinte verificado, pelo menos, acerca de alguns aspectos do fato gerador. De fato, como o chefe da unidade de inspeção não conseguiu, por si próprio, identificar os fatos importantes para a relação fiscal, considera-se que ele pode proferir uma decisão imparcial sobre a procedência do acordo, em atenção aos princípios da legalidade e da igualdade.

Todavia, conforme ressaltado por MARÍA JOSÉ MESA GONZÁLEZ, somente se deve atribuir caráter vinculante ao acordo realizado na entrevista final nos casos em que a determinação dos fatos seja impossível, extremamente difícil ou suponha um custo desproporcional para a Administração, conforme reiterada jurisprudência do Tribunal

46 “Ma nessa sostanza avviene, per l'appunto, quell'incontro nel quale ciascuna parte del rapporto tributario rinuncia alle sue massime intenzioni”. GAFFURI, Gianfranco. *Diritto Tributario. Parte generale e parte speciale*. 6 ed., CEDAM: Padova, 2009, p. 176.

47 TABOADA, Carlos Palao. *Ordenanza Tributaria Alemana*, I.E.F., Madrid: IEF, 1980, p. 161.

48 “En idéntico sentido se pronuncia el profesor Tipke, que coincide con el profesor Birk en señalar que el acuerdo a que se llega no versa sobre cuestiones legales porque ello se opondría a la esencia del Derecho Tributario (K. Tipke, en K. Tipke/H.-W. Kruse, *AO-FGO Kommentar*, cit., § 201, nn.mm. 2 y 5).” (GONZÁLES, María José Mesa. *Las actas de inspección tributaria*. Tese de Doutorado, Universidad de la Laguna, 2002, p. 307)

Financeiro Federal alemão.⁴⁹ Com isso, a entrevista final se assemelha, nesse aspecto, com os acordos realizados na Espanha e na Itália.

Como o objetivo principal da entrevista final é garantir o direito de audiência do contribuinte no procedimento de fiscalização, ele pode renunciar à sua realização. Da mesma forma, a entrevista final não se considera necessária se, no curso da fiscalização, a Administração tributária toma conhecimento de fatos que não haviam sido revelados. Em outras palavras, ela não é obrigatória nem para o contribuinte, nem para a Administração.

De acordo com o Tribunal Financeiro Federal alemão, somente gozam de eficácia vinculante os acordos que cumpram os seguintes requisitos: (a) em primeiro lugar, que versem - como já informamos - sobre fatos de impossível ou difícil determinação ou cuja determinação suponha um custo desproporcional para a Administração; (b) em segundo lugar, que o acordo não seja manifestamente improcedente; (c) por fim, que na elaboração do acordo haja participado um funcionário designado para a correspondente unidade de gestão fiscal.⁵⁰

Por fim, conforme ressaltado por KLAUS TIPKE e JOACHIM LANG, a entrevista final levou em consideração as necessidades práticas da Administração, bem como deixou claro que o direito tributário - assim como todos os outros ramos - não é inteiramente programado, no sentido de que sempre haverá uma única decisão correta, motivo pelo qual não pode haver nenhuma proibição geral de utilização de contratos, principalmente para realização do que os autores chamam de *entendimiento fático*.⁵¹

Diferente é a questão de saber se a transação pode também abranger o conteúdo das normas jurídicas aplicáveis ao caso concreto e se através dela se poderá permitir que as partes cheguem a acordo quanto ao seu sentido e alcance para, depois, procederem à subsunção dos factos apurados no âmbito da previsão dessas normas, conforme o acordado. Do nosso ponto de vista a resposta deve ser positiva. Vejamos.

49 “Nótese que sólo debe atribuirse carácter vinculante al acuerdo, a fin de permitir la aplicación del tributo, en aquellos supuestos en que la fijación de los hechos resulta imposible, extremadamente difícil, o bien supone un coste desproporcionado para la Administración, como ha señalado en numerosas ocasiones el Tribunal Financiero Federal”. (GONZÁLES, María José Mesa. Las actas de inspección tributaria. Tese de Doutorado, Universidad de la Laguna, 2002, p. 307).

50 GONZÁLES, María José Mesa. Las actas de inspección tributaria. Tese de Doutorado, Universidad de la Laguna, 2002, p. 308.

⁵¹ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário (Steuerrecht)*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008, p. 243/244.

4. A TRANSAÇÃO SOBRE A INTERPRETAÇÃO DAS NORMAS JURÍDICAS NO DIREITO FISCAL

A transação sobre o conteúdo interpretativo dado pelas partes às normas aplicáveis ou até mesmo sobre as normas que devam ser aplicadas não viola a hermenêutica da interpretação das normas jurídicas desde logo porque ela (a transação) é posterior à atividade interpretativa da lei realizada por cada parte.⁵² De fato, a necessidade da transação parte da constatação de que, aplicando tal hermenêutica, as partes chegam a resultados interpretativos diferentes, sobre as quais não concordam nem se conseguem pôr de acordo.

Isso será normal? Devemos admitir que sim. E por vários motivos. A vida e o conceito de bem postulam um direito reto, isto é, justo e oportuno. Um direito que harmonize a justiça, que valore a realidade existente aspirando a estruturá-la de modo ideal: um direito que, no final das contas, estabeleça a *justiça do possível* ou a *possível justiça*. Por outro lado, a vida pede também e antes de tudo, segurança e, logo assim, é preferível um direito certo, ainda que possa ser menos reto.⁵³

Com isso em mente, mesmo considerando que ambas as partes desenvolveram o seu raciocínio interpretativo de acordo com os elementos da interpretação da lei, pode suceder que hajam chegado a sentidos interpretativos diferentes mercê da valoração diferenciada do elemento linguístico, isto é, das palavras empregadas ou das ideias emergentes do texto. De fato, o texto da lei pode albergar

⁵² Sobre a interpretação das leis, veja-se MARQUES, José Dias. *Introdução ao estudo do direito*. Lisboa: AAFDL, 1979; ASCENSÃO, José de Oliveira. *O direito, introdução e teoria geral*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1980; CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 6 ed., São Paulo: Saraiva, p. 72; e RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. *Processo Administrativo Tributário*. 3 ed., São Paulo: Malheiros, 2008, p. 65 e segs.

⁵³ Na verdade, CARNELUTTI escreveu que “*tudo o mecanismo do direito que nos rege é um contínuo sacrifício da justiça à certeza*” (*Studi de Diritto Processuale*, Pádua, 1925, p. 244); RADBRUCH afirmou: “*a existência de uma ordem jurídica é mais importante do que a sua justiça*”, citado por MANUEL A. DOMINGUES DE ANDRADE (*Ensaio sobre a teoria da interpretação das leis*. Coimbra: 1978, p. 55). Veja-se ainda VIRGÍLIO AFONSO DA SILVA, *Direitos Fundamentais, conteúdo essencial, restrições e eficácia*, 2 ed. 2 tiragem, São Paulo: 2011, p. 148 e segs. CRISTIANO CARVALHO, *Teoria do sistema jurídico - sistema, economia, tributação*, São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 340 e segs. Veja-se também NUNO SÁ GOMES, para quem, numa síntese feliz, “*a segurança jurídica, enquanto referida à certeza do direito, visando a respetiva cognoscibilidade e previsibilidade, supõe não só o conhecimento dos princípios e normas aplicáveis em termos gerais e abstratos, mas ainda o conhecimento dos previsíveis efeitos da respetiva aplicação concreta*” in *Estudos sobre a segurança jurídica na tributação e garantias dos contribuintes*. Lisboa: Cadernos de CFT, Ministério das Finanças, 1993.

mais do que pensamento legislativo e cada um deles apresentar uma racionalidade que, *prima facie*, pareça coerente.⁵⁴

Em segundo lugar, a diversidade de resultados interpretativos pode resultar do diferenciado peso dado pelo intérprete a cada um dos elementos da interpretação ou da significação específica dada por cada parte a uma palavra ou a um conjunto de palavras, sobretudo quando estamos perante palavras plurisignificativas ou cujo significado mude com o contexto, como é o caso das expressões “coisa” “bem”, “operação”, “contrato”, etc.⁵⁵ Existe no direito tributário um número elevado de zonas com um tal grau de indeterminação e insegurança, em áreas de elevada tecnicidade, que a investigação necessária para determinar todos esses fatos ou o direito relevante pode ser desproporcionada.⁵⁶

Dado que não existe, por exemplo, entre os vários recursos da hermenêutica jurídica uma precedência rígida, não é possível estabelecer uma fórmula pela qual o resultado da atividade interpretativa da lei seja padronizado ou padronizável.

Isto é, tanto a administração tributária quanto o contribuinte, quando confrontados com os fatos, realizam a sua própria avaliação do conteúdo das normas que os regulam sendo possível e até certo ponto expectável que cheguem a resultados interpretativos diferentes. “*A obscuridade e a ambiguidade de textos normativos são espécies claras de incertezas no direito, oriundos do uso recorrente de conceitos indeterminados... existe ambiguidade quando a expressão tem mais do que um significado. Não haverá certeza jurídica onde prevaleça incerteza do direito aplicável, quer pela impossibilidade de aplicação, quer pela dificuldade de compreensão sobre o conteúdo dos textos normativos*”, conforme salientou HELENO TAVEIRA TÔRRES.⁵⁷

Tudo isto em si mesmo não é, do nosso ponto de vista um problema, conquanto se respeitem os limites da interpretação: o intérprete não pode chegar a um resultado interpretativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência

⁵⁴ Efetivamente, a própria Administração fiscal deve observar, para além dos próprios limites resultantes da aplicação dos elementos de interpretação da lei, outros limites jurídicos, como bem o salienta ROQUE ANTÔNIO CARRAZA, *Curso de Direito constitucional tributário*, 26 ed., São Paulo: Malheiros, 2010, p. 518.

⁵⁵ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 262 e segs.

⁵⁶ Veja-se SANCHES, Saldanha. *A quantificação da obrigação tributária, Deveres de cooperação, autoavaliação e avaliação administrativa*. Cadernos de CTF, Ministério das Finanças: Lisboa, 1995.

⁵⁷ Sobre os fundamentos da competência interpretativa da administração tributária e respectivo valor e conteúdo veja-se GOMES, Marcus Lívio. *A interpretação da legislação tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 66 e segs. e 150 e segs. Sobre a *Interpretação e integração das normas tributárias*, veja-se TÔRRES, Heleno Taveira, in GOMES, Marcus Lívio, ANTONELLI, Leonardo Pietro (coords.). *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin, vol. I, 2010, p. 252 e segs.

verbal.⁵⁸ Efetivamente, não faltam casos de verdadeiro labirinto jurídico, com normas, sucessão de leis no tempo, estatutos e direitos, a que se somam fatos complexos, deficiente atividade legislativa, erros conceptuais, de redação ou de concatenação, entre outros problemas, onde não pode deixar de se reconhecer que a vontade da lei não está perfeitamente expressa.

Assim, não faltam situações em que, cada parte, dotada da máxima racionalidade interpretativa, chega a resultados interpretativos não coincidentes, senão mesmo inconciliáveis. Nestes casos, como resolver?

Na falta de um dispositivo que permita às partes, querendo, colocar-se de acordo, a Administração tributária decidirá conforme à sua interpretação levando por diante o “seu” ato tributário apurando o imposto. Ao contribuinte caberá resignar-se ou recorrer contenciosamente, arrostando os custos de uma demorada demanda para contrapor um resultado interpretativo que considere inaceitável, com todos os custos daí emergentes.

Nestes casos, parece-nos razoável que o sistema jurídico consagre mecanismos onde, aplicando essa mesma hermenêutica, as partes possam transacionar sobre o exato sentido e alcance dos preceitos reguladores da situação material sob apreço.

Ora, cada parte está vinculada, na atividade interpretativa que realize, a alcançar não apenas um resultado interpretativo possível de entre aqueles que são plausíveis à luz dessa mesma hermenêutica, mas a verdadeira *ratio legis*, o sentido interpretativo pelo qual a lei expressa o seu sentido mais profícuo, mais salutar e o seu efeito mais benéfico.⁵⁹ Na justa medida em que essa atividade deve pôr a claro o verdadeiro sentido e alcance da lei, essa tarefa não pode ser descartada. Interpretar é, assim, descobrir de entre as várias significações possíveis aquela que é a verdadeira e decisiva. É fixar o critério jurídico-administrativo pelo qual decide num sentido e não noutra qualquer.

Todavia, a transação tem a função de restabelecer a paz jurídica perdida ou perturbada, a que se junta o desejo da eficiência, da praticabilidade e do acerto material da solução jurídica - a melhor para os interesses em jogo tendo em conta os fatos em

⁵⁸ O limite acha-se expressamente estabelecido no artigo 9º do Código Civil português.

⁵⁹ FERRARA, Francesco. *Interpretação e aplicação das leis*. Coimbra: Arménio Amado, 1978 (trad. do Prof. MANUEL DE ANDRADE). Em tese mais geral a relação tributária sempre foi entendida como uma relação com limites estritos seja quanto ao seu conteúdo seja sobre a fixação desse conteúdo. Neste sentido, CATARINO, João Ricardo. *Para uma teoria política do tributo*. Lisboa: Cadernos de CTF, Ministério das Finanças, 2 ed., 2009, p. 120 e segs.

litígio, em nome da paz social e dos deveres já supra referenciados. A certeza conseguida num contexto de incerteza através da transação pode ser muito melhor do ponto de vista do interesse público do que a decisão baseada numa exaustiva demonstração dos fatos ou na aplicação de uma interpretação do direito incerta e contestável.

Por outro lado, como bem o nota o brocardo, *volenti non fit injuria* - não se faz injúria àquele que consente. Se a inércia tem um efeito jurídico, porque não pode tê-lo a expressão de uma vontade que resulta em transigir sobre o conteúdo das normas ou regimes legais sob apreço? Se a certeza do direito sobreleva à retidão, isso quer dizer que a vida se contenta mais facilmente com um direito certo, ainda que menos reto, do que com a incerteza num direito muito reto. O ideal seria que o direito fosse sumamente certo sem deixar de ser sumamente reto.

Mas este ideal é inatingível tanto para a política como para a técnica legislativa como ainda para a ciência jurídica.⁶⁰ O objetivo, pois, é o de que o direito seja certo sem grave detrimento da sua retidão ou reto sem grande prejuízo para a sua certeza. Esse é, de resto, o sentido para o qual se encaminha a interpretação no direito tributário. Este deixou de estar tão centrado no positivismo formalista para cobrir, no seu campo de visão, “*a realidade jurídica e fática que existia na imensa zona de penumbra restante*” onde o valor justiça passou a ter mais destaque.⁶¹

Ora, o direito tributário é um universo de interesses antagônicos até porque o contribuinte consente mas de modo algum não deseja o imposto.⁶² Assim, não vemos por que a transação não possa ser usada para harmonizar esses interesses. Ela traz clareza a situações incertas servindo como instrumento operador jus-científico da solidificação de situações concretas ou do conteúdo da lei aplicável.

Por outro lado, não podemos esquecer que há como que um caráter transacional no direito tributário na medida em que ele nasce e se revela na contraposição de interesses entre as partes - contribuintes e Estado. Esta natureza

⁶⁰ A hermenêutica interpretativa tem um papel fundamental e, como técnica, procura garantir o melhor resultado interpretativo possível mas não garante a perfeição no concreto desse resultado. Sobre a importância da dogmática jurídica veja-se MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Por que dogmática jurídica*. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

⁶¹ Veja-se TAVARES, Diogo Ferraz Lemos. *A supremacia do interesse público e o direito tributário*. Porto Alegre: Núria Fabris, 2012, p.101 e segs., e GUTMANN, Daniel. *Do direito à filosofia do tributo*, in FERRAZ, Roberto (coord.) *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. Veja-se ainda CATARINO, João Ricardo. *A teoria dos sistemas fiscais - a importância da justiça*, in CATARINO, João Ricardo; GUIMARÃES, Vasco Branco (coords.). *Lições de Fiscalidade*. Coimbra: Almedina, 2013.

⁶² SANCHES, Saldanha. *Princípios do Contencioso Tributário*. Lisboa: Fragmentos, 1987, p. 33.

transacional revela-se, ainda, no fato de as normas tributárias carecerem constantemente de reagir e se adaptar às novas realidades (eis por que o direito fiscal não é estável), às novas condutas dos contribuintes, às novas possibilidades de evitar o encargo do imposto. O direito tributário está perdendo a sua feição de relação agressiva para se recentrar no domínio de uma crescente cooperação entre as partes, como sucede v.g. com os acordos sobre preços de transferência.⁶³

Havendo, como de fato sempre há, contornos fáticos e normativos pouco claros, zonas de incerteza, indeterminação onde a determinação deveria ser a regra, insegurança onde a segurança deveria estar⁶⁴, torna-se claro que devem existir meios que sirvam de válvula controlada de escape para evitar o conflito tributário. Tais meios devem ser gerais não podendo transformar-se num campo de cooperação seletiva e desigual.

A necessidade de ponderação entre a certeza e a eficiência, ou, mais coesamente, a necessidade de alta performance no direito fiscal,⁶⁵ torna inultrapassável a necessidade social de se estabelecerem “zonas ou espaços para o acordo” entre os interessados na composição dos fatos, em nome da paz e da ordem social e da própria certeza jurídicas.

Por outro lado, não vemos como possa sufragar-se uma solução em que se venha a admitir a transação sobre os fatos controvertidos, excluindo a possibilidade de o fazer quanto ao exato sentido, conteúdo e alcance do direito aplicável. Porquanto não existem razões para supor que uma realidade apresente sensibilidades acrescidas face à outra.

Não cremos, pois, que possam proceder os receios dos que invocam a indisponibilidade do crédito tributário⁶⁶ para impedir o recurso à transação sobre o conteúdo, sentido e alcance das normas concretamente aplicáveis como forma alternativa de prevenir conflitos. Esta não ocasiona a violação daquele princípio de indisponibilidade até porque, temporalmente, estas duas realidades não se encontram.

⁶³ SANCHES, Saldanha. *A quantificação da obrigação tributária, Deveres de cooperação, autoavaliação e avaliação administrativa*. Lisboa: Cadernos de CTF, Ministério das Finanças, 1995, p. 70 e segs.

⁶⁴ A segurança jurídica pode ser vista com um fim sistêmico do sistema constitucional tributário. Neste sentido, TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 177 e segs.

⁶⁵ FILIPPO, Luciano Gomes. *La Performance en Droit Fiscal : un nouveau paradigme (perspectives comparées)*. Tese de Doutorado, Universidade Sorbonne Panthéon-Assas (Paris II), 2013.

⁶⁶ Em Portugal essa indisponibilidade resulta especificamente do disposto nos artigos 30º, nº 2; 36º, nº 3; e 37º, nº 2, da LGT; 85º, nº 3, do CPPT.

5. CONCLUSÃO

A discussão sobre a utilização do instituto da transação no direito tributário vem causando muita polêmica. Mesmo no Brasil, onde a transação foi prevista no Código Tributário sem nenhuma condição (salvo a necessidade de lei para sua concretização), ainda há resquícios de uma doutrina que nela enxerga limitações. Em Portugal, existe o paradoxo: por um lado, o país é pioneiro na franca utilização da arbitragem para resolução de litígios tributários (junto com os Estados Unidos da América); por outro, ainda há resistência quanto à adoção da transação.

Contudo, um rápido olhar para outros ordenamentos jurídicos revela que a discussão não reside apenas na possibilidade ou não de utilização da transação em litígios fiscais: discute-se também, em profundidade, sobre que realidades ela pode ser aplicada: na determinação dos fatos, na fase da interpretação das regras aplicáveis; e/ou na negociação da dívida já constituída?

Esse é o objetivo do presente artigo: lançar um olhar sobre a transação como forma alternativa de resolução de conflitos com o objetivo é tornar o direito tributário menos litigioso, sabidas que são as limitações dos meios tradicionais de resolução de litígios para atender às expectativas tanto do contribuinte quanto da própria Administração fiscal.

Do nosso ponto de vista nada impede que as partes transacionem tanto sobre os factos relevantes, nas condições apontadas no texto, como sobre o exato sentido interpretativo, conteúdo e alcance das normas e dos regimes jurídicos aplicáveis. Exatamente porque defendemos que ela não colide com os valores da indisponibilidade do crédito tributário nem deve sofrer restrições em razão da natureza pública da relação jurídica porquanto, em direito tributário, tal como no demais direito público, o escopo essencial deve ser a prosecução do interesse público e a justa composição de interesses dentro dos padrões da lei e da justiça material e não meramente formal.