

DESJUDICIALIZAÇÃO DA COBRANÇA DE TRIBUTOS: UM CAMINHO PARA A CONSOLIDAÇÃO DOS DIREITOS HUMANOS NO ÂMBITO DA TRIBUTAÇÃO

DESJUDICIALIZATION OF TAX COLLECTION: A WAY FOR CONSOLIDATING HUMAN RIGHTS IN THE TAXATION

Rafael da Silva Santiago

RESUMO

O trabalho versa sobre a necessidade de se construir um novo modelo de arrecadação tributária, que reconheça sua desjudicialização como importante instrumento para a consolidação dos Direitos Humanos. A partir da relação existente entre esses Direitos e a seara fiscal, o reconhecimento da força normativa dos princípios e da Constituição, o desenvolvimento de uma teoria dos Direitos Fundamentais e a nova hermenêutica constitucional serão identificados, à luz do neoconstitucionalismo, como elementos que permitem uma abordagem humanística do Direito Tributário. Com efeito, perceber-se-á que a desjudicialização da cobrança de tributos, exemplificada por intermédio da análise da arbitragem, da transação e do projeto de lei sobre transação tributária, caracteriza um importante instrumento para a concretização dos direitos inerentes ao contribuinte.

PALAVRAS-CHAVE: Litígios tributários. Desjudicialização. Direitos Humanos.

ABSTRACT

The paper deals with the need to build a new model of tax collection which recognizes its desjudicialization as an important instrument for the consolidation of Human Rights. Based on the relationship between these Rights and taxation and on the neoconstitutionalism, the recognition of the normative force of the Constitution and of the principles, the development of a Fundamental Rights theory and the new constitutional hermeneutics will be identified as elements that allow a humanistic understanding of the Tax Law. Thus, it will be possible to realize that the desjudicialization of tax collections, exemplified through the analysis of the arbitrage, of the transaction and of a bill on transaction in tax matter, characterizes an important instrument for the realization of the rights inherent to the taxpayer.

KEYWORDS: Tax litigation. Desjudicialization. Human Rights.

Introdução

É consenso que o Poder Público deve, sempre, buscar a simplificação dos procedimentos¹ por intermédio da substituição de técnicas e métodos usuais por outros mecanismos que apresentem idêntico resultado de modo mais rápido e econômico para a

¹ Nesse sentido, Marco Aurélio Greco (2011, p. 16) assevera que: “O debate tributário – com todas as letras – deixou de ser um debate formal. Não se trata de prevalência da substância sobre a forma, mas de coexistência; não se trata de sobre+por, mas de com+por valores”.

Administração e para os contribuintes (PIRES, 2008, p. 413), o que evidencia a importância da desjudicialização da cobrança de tributos.

No que se refere à adoção de quaisquer medidas pertinentes à esfera fiscal, não é possível deixar de lado os conflitos que as mesmas podem originar, a constante necessidade de simplificação imposta pelo sistema e a importante convocação da colaboração dos contribuintes para uma bem sucedida aplicação das leis relacionadas com os tributos (NABAIS, 2011, p. 25).

Esse cenário reforça a imprescindibilidade da adoção de um sistema de justiça fiscal consensual, que muitas vezes abre espaço para a solução desjudicializada do litígio tributário, privilegiando a simplificação dos procedimentos, a eficiência e, sobretudo, a garantia e o respeito aos Direitos Humanos do contribuinte.

Desse modo, cumpre identificar a relação entre tributação e Direitos Humanos, permitindo o reconhecimento de uma Administração Tributária diretamente conectada a valores sociais e humanistas, que se vincula às determinações constitucionais dessa natureza.

Em outras palavras, vale ressaltar a mudança de paradigma do sistema tributário nacional que, à luz da Constituição de 1988, deve estar voltado à concretização dos direitos inerentes ao contribuinte. Nesse sentido:

[...] no paradigma democrático, urge reinterpretar a tributação como um importante mecanismo conformador da própria normatividade constitucional, porquanto é exatamente através da legítima arrecadação e eficiente destinação dos recursos tributários que os direitos fundamentais deverão de ser plenamente assegurados a todos os cidadãos brasileiros, especialmente às minorias e aos excluídos de nossa sociedade. (CRUZ; VASCONCELLOS NETO, 2009, p. 15).

Com o objetivo de sustentar essa abordagem humanística do Direito Tributário, será necessário destacar o cenário jurídico que possibilita essa mudança de eixo no sistema arrecadatório nacional, de modo a compreender o neoconstitucionalismo e suas implicações como elementos propulsores desse raciocínio.

Assim, a arbitragem, a transação e os demais mecanismos extrajudiciais de resolução de litígios tributários serão caracterizados como importantes instrumentos para a desjudicialização da cobrança de tributos, no sentido de permitir a construção de uma justiça fiscal consensual adequada aos anseios da sociedade e do Direito contemporâneo, o que implica o reconhecimento de seu relevante papel na consolidação dos Direitos Humanos no âmbito da tributação.

1. Direitos Humanos e tributação

A Constituição de 1988 adotou o perfil de uma Constituição da Sociedade Civil. Essa característica se evidencia por todo o seu texto:

[...] a começar pelo artigo 1º que afirma categoricamente ser o Brasil um Estado Democrático de Direito e não apenas um Estado de Direito e seu art. 3º, I, coloca a construção de uma sociedade livre, justa e solidária como objetivo fundamental da República. Isto implica colocar a variável social ao lado e no mesmo plano da individual e abre espaço para se reconhecer a solidariedade social como fundamento último da tributação. (GRECO, 2011, p. 14)

A solidariedade enquanto fundamento último da tributação assume especial relevância para uma mudança de eixo no âmbito do Direito Tributário, que passa a se preocupar e a se relacionar com a necessidade de concretização de direitos que também encontram fundamento na solidariedade e, em especial, na dignidade humana, a exemplo dos Direitos Humanos.

Destarte, Álvaro Ricardo de Souza Cruz e Alfredo Bento de Vasconcellos Neto (2009, p. 34) ressaltam que “[...] é exatamente neste contexto de sobranceira emancipação da dignidade humana que hoje se deve interpretar/aplicar todas as cláusulas constitucionais alusivas à tributação [...]”.

À primeira vista, a relação entre o Direito Tributário e os Direitos Humanos pode parecer um pouco estranha. Entretanto, o direito contemporâneo vem, ao longo dos anos, transformando-se em virtude do fenômeno da constitucionalização, de modo que institutos de diversos ramos do Direito passaram a ser abrangidos pelo status constitucional (CARNEIRO, 2011, p. 327-328).

Além disso, as mudanças políticas, sociais e fáticas havidas na sociedade brasileira implicaram uma transformação da mentalidade que influenciou a forma pela qual devem ser compreendidas as condutas do Fisco e do contribuinte (GRECO, 2011, p. 15).

Em relação à Administração Tributária, foram questionados os objetivos de sua ação, a destinação e a aplicação dos recursos arrecadados e sua compatibilidade com as políticas públicas que devem viabilizar (GRECO, 2011, p. 15). Políticas públicas e destinação de recursos que, à luz da Constituição de 1988, devem se vincular à concretização de direitos inerentes à pessoa do contribuinte.

Nesse contexto, os elementos de interdisciplinaridade vêm se tornando cada vez mais presentes. Tudo isso lastreado nos Direitos Humanos, que são o mínimo contingencial de um Estado e, por conseguinte, de um sistema tributário que se funda na dignidade humana.

Aliás, no Estado Democrático de Direito, as relações do Fisco deverão ser estabelecidas sempre entre as pessoas humanas do administrador e do contribuinte, horizontalmente e a partir de uma vertente dicotômica e solidária, estando todos – cidadão, sociedade e ente estatal – plenamente a serviço da dignidade humana (CRUZ; VASCONCELLOS NETO, 2009, p. 45).

Por sua vez, a concretização dos Direitos Humanos tem como pressuposto necessário a própria presença do Estado, ainda que, em algumas situações, este viole tais Direitos ou lhes negue vigência e aplicação. Existe uma grande dependência da sociedade em relação ao ente estatal para que os Direitos Fundamentais sejam assegurados e tenham eficácia prática, mesmo porque o Estado é o garantidor dos Direitos Humanos dos seus cidadãos (VALADÃO, 2001, p. 223).

Nesse contexto, o Poder Público realiza diversos gastos para a garantia dos Direitos Humanos, como, p. ex., o pagamento de seus agentes, a manutenção de sua estrutura e sua organização, investimentos públicos, entre outros. “[...] Tais gastos são as despesas estatais, que devem ser pagas com receitas estatais. Daí a necessidade da atividade financeira do Estado, na qual se compreende o auferimento dessas receitas, onde se contém a tributação” (VALADÃO, 2001, p. 224).

Destarte, em sendo os tributos a principal fonte de receita dos Estados contemporâneos, o cidadão, ao realizar seu pagamento, assegura o respeito aos seus Direitos Humanos (VALADÃO, 2001, p. 225).

Caso ainda restem dúvidas quanto à grande relação que existe entre a tributação e os Direitos Humanos, basta constatar que o Brasil ratificou os principais tratados internacionais de Direitos Humanos que integram o núcleo jurídico do Sistema da Organização das Nações Unidas de Proteção Internacional dos Direitos Humanos. Isso significa que os aludidos Direitos se consubstanciam como verdadeiros condicionantes objetivos da atuação estatal (ALVES, 2010, p. 120), ainda que esta se realize na esfera fiscal.

Por seu turno, impõe-se que o Direito Tributário conviva harmonicamente com o chamado mínimo existencial, que deve ser compreendido como o direito às condições mínimas de existência humana digna. Trata-se de um direito que é imune a tributos e ainda impõe prestações estatais positivas (CARNEIRO, 2011, p. 329), as quais só se realizarão com os recursos arrecadados por intermédio dos tributos.

É importante mencionar que o Poder Público não pode mais pautar sua atuação com base em uma arrecadação sem limites, vez que também na esfera fiscal é necessária a preservação da dignidade da pessoa humana, em especial por constituir um dos fundamentos

da República, “[...] que não pode ser afastada pelo Fisco, com a simples alegação de que a necessidade de arrecadação é imperiosa e o tributo é compulsório [...]” (CARNEIRO, 2011, p. 329).

Nesse sentido, Claudio Carneiro (2011, p. 329) preconiza a necessidade de:

[...] preservar a justiça fiscal, assegurando ao contribuinte o mínimo para uma existência digna. É bem verdade que esse conceito é indeterminado, mas, partindo-se de um conceito negativo, seria simples elencar uma série de hipóteses que limitariam o poder estatal e proporcionariam ao contribuinte condições mais dignas quanto ao seu poder aquisitivo.

Entre essas hipóteses de diminuição do poder estatal em benefício do cidadão encontra-se a própria desjudicialização da cobrança de tributos, vez que, assentada no paradigma de uma justiça fiscal consensual, privilegia a participação do contribuinte na Administração Tributária, promovendo uma redução da litigiosidade e uma maior eficiência e simplicidade na arrecadação e pagamento de tributos.

Não se pode admitir que a Administração Fiscal, fundada em convicções de viés extremamente formalista, continue a manifestar grande adesão aos ranços do patrimonialismo e à clássica teoria positivista da autolimitação do poder tributário, gerando consequências altamente prejudiciais à sociedade. Esse cenário reforça o terreno para o autoritarismo fiscal, o que acaba por enfraquecer o significado dos Direitos Fundamentais (CRUZ; VASCONCELLOS NETO, 2009, p. 13).

Com essa conduta, o Fisco contribui para o comprometimento da paz e harmonia sociais, bem como da força normativa da própria Constituição (CRUZ; VASCONCELLOS NETO, 2009, p. 13). A releitura da Administração Tributária à luz dos Direitos Humanos representa um admirável mecanismo de combate a essa concepção clássica e patrimonialista do sistema tributário nacional.

Ademais, de acordo com Alberto Nogueira, citado por Claudio Carneiro (2011, p. 328), torna-se necessária uma remodelagem dos Direitos Humanos da tributação, por intermédio da concretização de três vertentes básicas: (i) a efetiva, direta e ativa participação da sociedade na elaboração, fiscalização e controle das regras tributárias; (ii) a consideração da efetividade da *Lex Fundamental* e (iii) a releitura do papel do Poder Judiciário, uma das vias mais relevantes para a recuperação do sistema tributário.

2. Elementos que permitem uma abordagem humanista da tributação: neoconstitucionalismo

Estabelecida a necessidade da aplicação de um Direito Tributário atento aos aspectos relacionados aos Direitos Humanos, cumpre identificar quais elementos viabilizam uma abordagem social e humanista da tributação.

Para tanto, serão utilizados argumentos de Direito Constitucional, vez que o Direito Tributário é um ramo eminentemente constitucionalizado, com diversas regras tributárias inseridas no texto constitucional, e de Direito Administrativo, porquanto a origem e o desenvolvimento do Direito Tributário tenham sofrido uma marcante influência desse ramo jurídico². Tudo isso respeitando, por óbvio, as especificidades da ordem jurídica tributária.

Vale destacar, também, que os argumentos utilizados no trabalho para a defesa do Direito Tributário à luz de uma vertente humanista e social se assentam, especialmente, no movimento denominado de neoconstitucionalismo, ainda que essa mudança de eixo no sistema tributário tenha sido impulsionada por diversas outras razões, sejam elas de ordem jurídica, filosófica, política ou sociológica.

Assim, o trabalho não tem como objetivo esgotar todos os elementos que permitem uma abordagem humanista da tributação, mas, sim, desenvolver um enfoque especial a um – talvez um dos mais importantes – desses elementos, o neoconstitucionalismo.

Ao longo dos séculos XX e XXI, a ciência jurídica passou por grandes transformações que remodelaram seus contornos, fazendo nascer um novo Direito contemporâneo, inserido em um contexto de pós-modernidade, isto é, de constante modificação.

É cediço que o Direito Constitucional é um dos principais protagonistas das transformações contemporâneas que repercutiram na ciência jurídica, a ponto de se defender a existência de um novo Direito Constitucional, inspirado pelo fenômeno do neoconstitucionalismo. Aliás, esse é o panorama que constitui a principal via para a consolidação dos Direitos Humanos no âmbito da tributação, sobretudo em virtude da marcante relação do Direito Constitucional com o Direito Tributário.

Mas o que seria o neoconstitucionalismo? Sua definição não é das tarefas mais fáceis e, dado à sua complexidade, não pode ser suficientemente estudada no trabalho em questão.

É provável que essa dificuldade se justifique pela inexistência de um único neoconstitucionalismo que traduza uma concepção teórica de maneira clara e coesa. Há, no

² Quanto à grande influência do Direito Administrativo e do Direito Constitucional na seara da tributação, Marco Aurélio Greco (2011, p. 10) constata que: “No Brasil da primeira metade do Século XX, o estudo jurídico dos tributos aparecia no bojo da Ciência das Finanças [...]. Nas décadas seguintes, os estudos receberam profundas influências oriundas de duas vertentes distintas: a vertente constitucional (com raízes explícitas na experiência norte-americana) e a vertente administrativa (com raízes da experiência continental européia) a ponto de a doutrina situar o Direito Tributário como capítulo do Direito Administrativo [...]”.

entanto, “[...] diversas visões sobre o fenômeno jurídico na contemporaneidade, que guardam entre si alguns denominadores comuns relevantes, o que justifica que sejam agrupadas sob um mesmo rótulo, mas compromete a possibilidade de uma conceituação mais precisa” (SARMENTO, 2009, p. 34).

Contudo, o mais importante é perceber que o neoconstitucionalismo, que também repercute no Direito Tributário, traz consigo um postulado humanista, que acredita na possibilidade de emancipação humana por intermédio da via jurídica, a partir de um uso engajado da moderna dogmática constitucional (SARMENTO, 2009, p. 42).

O novo Direito Constitucional se assenta em premissas filosóficas marcadas pelo pós-positivismo, dispendo-se na confluência de duas correntes de pensamento que delineiam paradigmas opostos para o Direito: o jusnaturalismo e o positivismo. “[...] A quadra atual é assinalada pela superação [...] dos modelos puros por um conjunto difuso e abrangente de ideias, agrupadas sob o rótulo genérico de pós-positivismo” (BARROSO, 2006, p. 29).

O pós-positivismo é o elemento propulsor da discussão entre Direitos Humanos e tributação, uma vez que possibilita a materialização de um conjunto extenso e ainda incompleto de reflexões sobre o Direito, sua função social e sua interpretação (BARROSO, 2006, p. 30). Mais especificamente, permite uma nova abordagem do Direito Tributário, pautada por valores sociais e humanistas.

Em sua metodologia, o pós-positivismo procura ir além da legalidade estrita, mas sem desprezar o direito posto. Estabelece uma leitura moral do Direito, sem, no entanto, recorrer a categorias metafísicas. Com base em seus elementos, a interpretação e aplicação da ordem jurídica deverão ser pautadas por uma teoria de justiça, que não tolera voluntarismos ou personalismos (BARROSO, 2006, p. 30).

Desse modo, não há mais como negar essa aproximação do Direito à justiça, que, entre outras implicações, terá como consequência a legitimação de Direitos Humanos na esfera fiscal. Obviamente, não se quer o desprezo absoluto das regras de direito. Pelo contrário, busca-se a contemplação do fundamento precípua da regra principal do Direito brasileiro: a dignidade da pessoa humana.

À luz do pós-positivismo, destaca-se uma mudança de eixo na Administração Tributária. Considerando que o Direito deve ser interpretado e aplicado nos termos de uma teoria de justiça, parece claro que também a instituição e cobrança de tributos não pode se desvencilhar de uma leitura moral, inspirada por valores sociais, democráticos, humanistas e de justiça.

Ora, por disposição expressa do artigo 1º da Constituição, o Estado brasileiro e, por conseguinte, o sistema tributário se funda nesses valores, o que, por si só, viabiliza uma releitura humanista da tributação nacional, tendo como marco filosófico o pós-positivismo.

Ademais, nesse cenário de mudança do Direito Constitucional, o plano teórico traz grandes modificações que estabelecem uma nova moldagem à aplicação antes convencional desse ramo do Direito. São elas: (i) o reconhecimento da força normativa da Constituição, (ii) o surgimento de uma nova hermenêutica constitucional, (iii) o desenvolvimento de uma teoria dos Direitos Fundamentais (BARROSO, 2006, p. 30-31) e (iv) a consolidação da normatividade dos princípios (SARMENTO, 2009, p 31).

Esses movimentos teóricos influenciam diretamente na construção e consolidação dos Direitos Humanos no âmbito tributário.

2.1. Força normativa da Constituição

A superação do entendimento da *Lex Fundamentalis* como um documento essencialmente político configura uma das principais mudanças de paradigma havidas no decorrer do século XX, de modo a atribuir ao texto constitucional força normativa e imperatividade, caracterizando-o como verdadeira norma jurídica de cumprimento forçado (BARROSO, 2006, p. 31).

Esse reconhecimento se mostra extremamente importante para a discussão acerca de valores humanistas no Direito Tributário. Primeiro porque a Constituição, diploma normativo hierarquicamente superior aos demais, estabelece uma linha de atuação positiva à Administração Pública, impondo-lhe uma série de obrigações relacionadas ao respeito a valores sociais e humanísticos.

E a Constituição tem um papel que vai além de definir uma atuação estatal positiva, conforme assevera Gustavo Binbenbojm (2008, p. 08):

Na tarefa de desconstrução dos velhos paradigmas e proposição de novos, a tessitura constitucional assume papel condutor determinante, funcionando como diretriz normativa legitimadora das novas categorias. A premissa básica a ser assumida é a de que as feições jurídicas da Administração Pública [...] estão alicerçadas na própria estrutura da Constituição, entendida em sua dimensão material o estatuto básico do sistema de direitos fundamentais e da democracia.

Face à sua normatividade, a Lei Maior deve constituir o núcleo central de toda a atividade desenvolvida pelo Estado. Isso significa entendê-la como o principal fundamento de

validade do agir público, a tábua axiológica que sustenta toda a estrutura estatal. E isso se estende ao Direito Tributário e à Administração Fiscal.

Toda a organização dos poderes e deveres – inclusive em matéria tributária – da Administração Pública deve ser estabelecida por meio de contornos constitucionais, com especial destaque no sistema de Direitos Fundamentais, de Direitos Humanos e nas normas que estruturam o regime democrático, tendo em vista sua posição axiológica central e fundante no âmbito de um Estado Democrático de Direito (BINENBOJM, 2008, p. 15).

Nesse sentido, sabe-se que a Constituição impõe a observância de diversos direitos inerentes à pessoa humana. Trata-se de uma imposição que alcança todos os que estão submetidos à ordem jurídica nacional, inclusive aqueles relacionados à tributação, que também devem respeitar e garantir o exercício dos Direitos Humanos.

Portanto, a normatividade presente nos preceitos constitucionais implica uma releitura da atuação da Administração Tributária, que também deve se guiar por elementos sociais e humanistas, à luz dos princípios constitucionais da solidariedade e da dignidade da pessoa humana, de modo que os Direitos Humanos passam a vincular toda a construção e manutenção do sistema tributário nacional.

2.2. Nova hermenêutica constitucional

Como consequência do reconhecimento do status de norma jurídica à Constituição, sua interpretação também é pautada por elementos tradicionais de interpretação do Direito. Entretanto, verificou-se que, nos últimos anos, essas categorias de hermenêutica jurídica não se adaptam de maneira adequada à solução de diversos problemas relacionados à realização da vontade constitucional (BARROSO, 2006, p. 34).

Dessa forma, foi necessário o desenvolvimento de novos conceitos e categorias doutrinárias, de modo a elaborar uma lista específica de princípios aplicáveis à interpretação constitucional, verdadeiros pressupostos lógicos, metodológicos ou finalísticos da aplicação das normas constitucionais. Luis Roberto Barroso (2006, p. 34) cita os principais desses princípios:

[...] São eles, na ordenação que se afigura mais adequada para as circunstâncias brasileiras: o da supremacia da Constituição, o da presunção de constitucionalidade das normas e atos do poder público, o da interpretação conforme a Constituição, o da unidade, o da razoabilidade e o da efetividade.

Essa nova hermenêutica constitucional ocasiona uma necessária modificação de estruturas tradicionais do sistema tributário nacional.

Tendo como pressupostos o fenômeno da constitucionalização do Direito Tributário e o fato de que diversas normas tributárias estão contidas no texto constitucional, não se pode admitir que esse ramo do Direito continue a ser interpretado unicamente por meio de elementos de hermenêutica clássica, que não são suficientes para a concretização da vontade constitucional.

Destarte, também o aludido Direito deve respeitar a supremacia da Constituição e todos os demais princípios da nova hermenêutica constitucional. A adoção de novos pressupostos lógicos, metodológicos e finalísticos de aplicação das normas tributárias traz como consequência um enfoque especial aos Direitos Humanos, vez que os direitos inerentes à dignidade do homem assumiram a qualidade de fundamento do Estado brasileiro.

Em virtude da centralidade – que será demonstrada a seguir – dos Direitos Fundamentais, bem como de sua proeminência axiológica, qualquer atividade interpretativa-aplicativa, seja ela desempenhada pelo legislador, pelo administrador ou pelo juiz, deve ser cumprida em sintonia e com a finalidade de garantir uma maior efetivação possível dos Direitos Fundamentais³ (BINENBOJM, 2008, p. 30).

Ademais, é cediço que todos os métodos de interpretação conduzem apenas a algum resultado possível, mas não estabelecem um resultado que seja o único correto. Afinal de contas, não é possível que a ciência jurídica ofereça o preciso significado de uma norma, podendo apresentar suas possíveis significações (MACHADO, 2010, p. 111).

Nesse sentido, Hugo de Brito Machado (2010, p. 111), ao analisar a interpretação da legislação tributária, preconiza que:

A cada dia que passa estamos mais fortemente convencidos de que a *interpretação jurídica é o conhecimento da norma, impregnado de inevitável conteúdo axiológico*, e de que nenhum dos métodos, processos ou elementos de interpretação é capaz de oferecer um resultado seguro, objetivo, capaz de evitar fundadas controvérsias.

Com efeito, também a interpretação das normas tributárias não é capaz de proporcionar um único resultado correto, mas, sim, possíveis significações. A partir dessa nova hermenêutica constitucional, o intérprete deverá extrair o resultado possível por meio de sua compatibilidade com o texto constitucional, sua tábua axiológica, seu sistema democrático, de Direitos Fundamentais e de Direitos Humanos.

³ Mesmo porque, “[...] a sociedade passou a ver nos direitos fundamentais e na eficácia jurídica das normas que os prevêm um canal relevante de reconhecimento e atendimento das demandas sociais” (GRECO, 2011, p. 15). Assim, essa importância e centralidade dos Direitos Fundamentais se relacionam à própria consciência de sua importância por parte da sociedade, o que não pode ser desprezado pelo administrador, pelo Juiz e pelo legislador quando do exercício de suas funções.

2.3. Direitos Fundamentais

A afirmação dos Direitos Fundamentais não desempenha papel meramente exemplificativo na Constituição. Pelo contrário, por expressa imposição constitucional, cada um desses direitos devem ser pautados pela máxima efetividade possível, posicionando o primado da dignidade humana no mais elevado patamar ético-jurídico da comunidade política (CRUZ; VASCONCELLOS NETO, 2009, p. 16).

Um estudo contemporâneo do Direito Administrativo deve, sempre, se assentar no fato de que a vinculação inicial e mais importante da Administração Pública se refere aos Direitos Fundamentais, “[...] expressão jurídica máxima da dignidade da pessoa humana” (BINENBOJM, 2008, p. 27).

Nesse sentido, também a Administração Tributária deve ser marcada pela centralidade dos Direitos Fundamentais. Nada mais óbvio, porquanto “[...] toda a discussão sobre o que é, para que serve e qual a origem da autoridade do Estado e do direito converge, na atualidade, para as relações entre a teoria dos direitos fundamentais e a teoria democrática” (BINENBOJM, 2008, p. 22).

Não restam dúvidas sobre o papel essencial da noção de Direitos Fundamentais como fundamento de legitimidade e elemento constitutivo do Estado Democrático de Direito, que espalha sua influência por absolutamente todas as suas instituições políticas e jurídicas (BINENBOJM, 2008, p. 23). Evidentemente, seus efeitos alcançam, também, o Direito Tributário e toda a esfera fiscal.

A relação entre o Direito Tributário e os Direitos Fundamentais deve ser delineada por meio de três vertentes.

A primeira tem como pressuposto o fato de que a organização do sistema tributário brasileiro se realiza a partir de categorias jurídicas praticamente universais, constituindo importante limitação ao poder de tributar. Assim, a sua preservação traduz um verdadeiro Direito Fundamental do cidadão (MACHADO, 2010, p. 77). No entanto, essa visão não é suficiente.

Por sua vez, em virtude de todo o contexto anteriormente exposto, o Direito Tributário não só constitui um Direito Fundamental ao cidadão como, também, deve se vincular aos demais Direitos Fundamentais abrangidos pela Constituição.

Destarte, Hugo de Brito Machado (2010, p. 37) preconiza que os princípios jurídicos da tributação, p. ex., existem para proteger⁴ o cidadão em face dos abusos do Poder, em busca de uma efetiva proteção ao contribuinte. O Direito é um importante instrumento contra o arbítrio e a supremacia constitucional é um mecanismo imprescindível do cidadão contra o Estado. Tudo isso como decorrência, dentre outros, do desenvolvimento de uma teoria dos Direitos Fundamentais.

Não há dúvidas de que o ente estatal, em sua atividade tributária, pratica agressões aos Direitos Humanos. Entretanto, existem princípios positivados ou não na *Lex Fundamental* brasileira que exercem papel preventivo diante dessas agressões, devendo ser analisados no caso concreto para se identificar a existência de lesão a um Direito Fundamental (VALADÃO, 2001, p. 228).

Além disso, a terceira vertente da aludida relação é a mais relevante. Na sociedade contemporânea, é impossível falar-se em um Direito Fundamental de não pagar tributos. Isso porque “[...] para se garantir os direitos humanos, positivos ou negativos, é imprescindível o pagamento de tributos, pois são eles que sustentam o Estado. Em especial os direitos humanos que dependem da intervenção estatal [...]” (VALADÃO, 2001, p. 236).

É exatamente por intermédio da arrecadação tributária que absolutamente todos os Direitos Fundamentais haverão de ser reciprocamente efetivados (CRUZ; VASCONCELLOS NETO, 2009, p. 44).

Nesses termos, faz-se mister posicionar ao lado dos Direitos Humanos o Direito Fundamental de pagar tributos, vez que ao fazê-lo os cidadãos podem exigir que o Estado garanta seus direitos (VALADÃO, 2001, p. 236). O exercício de direitos encontra-se substancialmente relacionado ao recolhimento de tributos, razão pela qual se pode afirmar a existência de uma face oculta dos Direitos Fundamentais, que se consubstancia nos custos para a sua concretização (GODOY, 2010, p. 21).

2.4. Normatividade dos princípios

O reconhecimento da força normativa dos princípios e de sua distinção qualitativa das regras traduz um dos símbolos do pós-positivismo (BARROSO, 2006, p. 36). Nesse

⁴ Essa vertente de direito fundamental negativo exercida pela tributação, com viés extremamente liberal, não pode ser encarada como a única forma de atuação do Direito Tributário. Ainda assim, “[...] expressivo segmento de nossa doutrina tributária continua a manifestar certa pré-compreensão estanque, formalista e puramente defensiva dos direitos fundamentais [...] Em regra, vislumbra o fenômeno tributário [...] arrefecendo o alto significado conferido pela Constituição à totalidade indissociável dos direitos fundamentais”. (CRUZ; VASCONCELLOS NETO, 2009, p. 49).

contexto, norma jurídica é gênero, que abrange princípios e regras como espécies, ambos dotados de normatividade.

É importante mencionar que o reconhecimento da normatividade dos princípios acaba por viabilizar toda a construção doutrinária voltada para a comprovação da relação direta entre o Direito Tributário e os Direitos Humanos.

Ressalte-se que vários direitos inerentes à pessoa podem ser extraídos na ordem jurídica por meio do conteúdo de princípios. A dignidade da pessoa humana, liberdade, solidariedade, propriedade, igualdade e democracia são apenas alguns Direitos Humanos que se encontram presentes no ordenamento jurídico por intermédio de um status principiológico.

Na medida em que se percebe que o princípio é dotado de força normativa e imperatividade, isto é, não é um programa ou elemento meramente informativo e orientador, mas, sim, um mecanismo que vincula a conduta do Estado e dos cidadãos, torna-se clara a obrigação de seu cumprimento por todos os integrantes da sociedade, inclusive a Administração Tributária.

Nesse sentido, o reconhecimento da normatividade dos princípios implica o reconhecimento da normatividade de diversos Direitos Humanos, os quais passam a informar e a vincular a atuação do Fisco. Em outras palavras, o respeito aos direitos inerentes ao contribuinte traduz uma obrigação para a Administração Tributária.

Esclarecido o contexto que permitiu a construção de uma relação sólida e necessária entre tributação e Direitos Humanos, cumpre destacar qual o real papel da desjudicialização da cobrança de tributos, identificando-a como um verdadeiro mecanismo propulsor dos direitos inerentes ao contribuinte no âmbito da esfera fiscal.

3. Desjudicialização da cobrança de tributos

A delegação exclusiva da composição de todos os litígios ao Poder Judiciário, muitas vezes recheado de diversas bagatelas jurídicas sem a menor dignidade judicial, que em vários casos conseguem se infiltrar em todas as instâncias judiciais, tem como consequência o bloqueio ou a quase paralisia do funcionamento do sistema judicial (NABAIS, 2011, p. 28-29).

A proliferação da litigiosidade tributária faz nascer uma inquietação no sentido de se desenvolver mecanismos que permitam a concepção de uma nova justiça fiscal, consensual e desjudicializada. Isso porque, como bem ressalta Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy (2010, p. 15):

[...] O modelo administrativo-fiscal atual esgota-se na própria seiva. Soluções bem comportadas, a exemplo de ampliação da máquina de cobrança e de uma maior dotação orçamentária para os órgãos de execução do crédito fiscal (entre eles o próprio Judiciário) a par de inexecutáveis, mostram-se utópicas e imprestáveis.

Primeiramente, o aludido movimento de desjudicialização não significa a extinção da cobrança dos tributos. Pelo contrário, as autoridades administrativas fiscais não podem desempenhar suas funções em nome do interesse de possibilitar a arrecadação a qualquer custo ou de evitar a litigiosidade a qualquer preço. Devem, sim, propiciar, a partir de seu legítimo e eficiente trabalho, a arrecadação do que legal e constitucionalmente for devido (SARAIVA FILHO, 2008, p. 46).

É preciso superar a resistência dos governantes (e não do Estado), que não admitem abrir mão dos privilégios de arrecadar e gastar, em se adotar a “privatização” dos meios de composição de litígios (PIRES, 2008, p. 415)⁵.

Mesmo porque a cobrança de tributos não se destina tão-somente à arrecadação de recursos financeiros para o Estado. Trata-se de uma atividade que irradia vários efeitos para o âmbito da sociedade, que não pode se restringir à morosa e dispendiosa via judicial, porquanto pode representar a concretização de preceitos constitucionais.

A transação, por exemplo, tem como objetivo possibilitar a superação de situação transitória de crise econômico-financeira do sujeito passivo, de forma a viabilizar a manutenção da fonte produtora, do emprego dos trabalhadores e o interesse público pertinente ao recebimento de tributos, o que promove a preservação da empresa, sua função social e o estímulo à atividade econômica (GODOY, 2010, p. 20).

O cenário brasileiro adverte a necessidade de um novo modelo de execução fiscal. O grande volume de créditos tributários, a elevada quantidade de execuções fiscais e a média de duração desses processos indicam a necessidade de se desenvolver uma série de soluções gerenciais e legislativas que aponta, entre outros aspectos, para a imprescindibilidade da desjudicialização da cobrança de tributos (GODOY, 2010, p. 24).

A título de exemplo, vale mencionar Nota Técnica do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA sobre o custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional.

O documento aponta que o custo unitário médio total de uma ação de execução fiscal que tramita na Justiça Federal é de R\$ 5.606,67. O mais absurdo é o tempo médio total de

⁵ Nesse sentido, Adilson Rodrigues Pires (2008, p. 415), ao se referir à adoção da arbitragem no Direito Tributário, afirma que: “O recurso à arbitragem no Direito Tributário parece próximo. É certo, contudo, que por algum tempo ainda se há de defrontar com a classe dirigente que reluta em abandonar os últimos instrumentos de controle de sua principal fonte de poder”.

tramitação: nove anos, nove meses e dezesseis dias. Pior ainda é a probabilidade de 25,8% de se obter a recuperação integral do crédito tributário. Esses números, por si só, já justificam e legitimam o movimento de desjudicialização da cobrança de tributos.

3.1. Elementos que permitem a desjudicialização da cobrança de tributos

A despeito de todos os seus benefícios⁶, a desjudicialização da cobrança de tributos não traduz um consenso no Direito Tributário, sendo até mesmo combatida por importantes doutrinadores.

A transação tributária, p. ex., é encarada com ceticismo, realismo difícil de ser superado e linha argumentativa bastante densa, fundada na indisponibilidade do crédito fiscal, na legalidade e na mitigada discricionariedade que o modelo estabeleceria à Administração Tributária (GODOY, 2010, p. 20).

O jurista argentino José Osvaldo Casás, citado por Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy (2010, p. 20), afirma, inclusive, que a transação acarreta incertezas, além de favorecer o abuso e a corrupção e romper a regra da isonomia. Nesse sentido, a transação tributária ameaçaria a igualdade que deve se fazer presente nas relações entre o Fisco e todos os contribuintes.

Por sua vez, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho (2008, p. 80) preconiza que, no âmbito da arbitragem que envolva crédito tributário, a tão-só renúncia a recursos processuais próprios dos conflitos resolvidos pelo Poder Judiciário já determina uma utilização excepcional desse mecanismo extrajudicial de resolução de litígios, “[...] sendo de todo desaconselhável a utilização dessa via, estando em jogo considerável valor econômico do crédito, isto é, quando não sejam pequenas as quantias em disputa”.

Ainda de acordo com Oswaldo Saraiva Filho (2008, p. 81) a arbitragem em matéria tributária implicaria outros prejuízos:

[...] seria previsível lesão aos princípios de igualdade e da livre concorrência, que esta solução de controvérsias poderia gerar, com laudos arbitrais irrecorríveis, mais céleres, é certo, mas divergentes entre os casos, sem que fosse possível uma

⁶ É preciso destacar que os benefícios pertinentes à construção de um novo modelo consensual e extrajudicial de arrecadação tributária não se restringem ao contribuinte e ao respeito aos direitos inerentes à sua pessoa, muito embora seja esse o enfoque do trabalho. A Administração Tributária também é atingida pelos seus aspectos positivos: “Para a Fazenda Nacional, a vantagem desses meios alternativos é representada pela realização imediata de créditos tributários, sem os custos do processo judicial, o que, sem dúvida, vem ao encontro do interesse público. Ademais, a adoção de meios alternativos, a médio prazo, desafogará as instâncias administrativas de julgamento e o próprio Poder Judiciário” (ADAMS; MARTINS FILHO, 2008, p. 38)

harmonização ou uniformização posterior e final de jurisprudência, como sucede no âmbito do processo fiscal administrativo e, sobretudo, do processo judicial [...].⁷

Nesse sentido, vale mencionar o posicionamento contrário à adoção da arbitragem em matéria tributária exposto por Hugo de Brito Machado (2008, p. 130):

É fácil de se ver, portanto, que a arbitragem não se mostra adequada para a solução de conflitos na relação tributária. Embora se possa considerar que o direito do contribuinte, de somente ser compelido a pagar o tributo legalmente devido, é um direito disponível e de natureza patrimonial, não se pode esquecer que o direito da Fazenda de arrecadar o tributo é um direito indisponível, pelo menos quando como tal se considere o direito do qual o agente estatal não pode abrir mão, a não ser em condições excepcionais e pela forma especialmente para esse fim estabelecida.

No entanto, todos esses posicionamentos contrários à adoção de novos meios extrajudiciais de cobrança de tributos por parte da Administração Fiscal devem ser devidamente desconstruídos.

Com base nesse panorama, certo é que uma parte significativa da burocracia fiscal brasileira não se curvou às notáveis mudanças operadas pela Constituição de 1988. Por conseguinte, “[...] persistem ainda, em expressivos setores do nosso Fisco, um discurso e uma práxis fazendária caracterizados por uma racionalidade instrumental, autoritária e profundamente antidemocrática (CRUZ; VASCONCELLOS NETO, 2009, p. 49).

Talvez por isso que a desjudicialização da cobrança de tributos encontra grande resistência na doutrina. Mesmo porque, no que se refere a aspectos jurídicos, não há que se falar em inexistência de fundamento para a adoção de um novo modelo consensual e participativo de arrecadação tributária. Senão perceba.

Em sua concepção clássica, o princípio da legalidade impõe que a Administração atue apenas quando lei a autorize ou a determine, tendo o agir administrativo natureza eminentemente infralegal. No que se refere à transação tributária não resta qualquer dúvida quanto à possibilidade de sua celebração pela Administração Fiscal, tendo em vista a previsão expressa desse mecanismo de resolução de litígios nos artigos 156 (como causa de extinção do crédito tributário) e 171 do Código Tributário Nacional – CTN.

Por seu turno, o aludido princípio, que supostamente impediria a utilização da arbitragem pela Administração Tributária, encontra-se devidamente satisfeito pela própria Lei nº 9.307/96, que, em seu artigo 1º, estabelece que as pessoas capazes de contratar – portanto, o Estado se insere nesse conceito – podem se valer da arbitragem.

⁷ Nesse momento, vale ressaltar o entendimento contrário de Luís Inácio Lucena Adams e Luiz Dias Martins Filho (2008, p. 38), que afirmam que a transação tributária terá o condão de resguardar a segurança jurídica para o contribuinte: “Entendemos também que a *transação tributária* implicará maior segurança jurídica, para o contribuinte/sujeito passivo, bem como no aperfeiçoamento e uniformização da interpretação das normas tributárias no âmbito da Administração Fiscal [...]”.

Nesse momento, vale mencionar uma concepção do princípio da legalidade mais adequada às transformações havidas na sociedade e no Direito. Trata-se de um entendimento pós-moderno dessa norma jurídica, que identifica não a lei, mas a Constituição e o Direito como fundamento primeiro de validade do agir administrativo. O professor Gustavo Binenbojm (2008, p. 15) é brilhante ao resumir esse entendimento:

[...] a atividade administrativa continua a realizar-se, via de regra, (i) segundo a lei, quando esta for constitucional (atividade secundum legem), (ii) mas pode encontrar fundamento direto na Constituição, independente ou para além da lei (atividade praeter legem), ou, eventualmente, (iii) legitimar-se perante o direito, ainda que contra a lei, porém com fulcro numa ponderação da legalidade com outros princípios constitucionais (atividade contra legem mas com fundamento numa otimizadora aplicação da Constituição).

Desse modo, o entendimento pós-moderno do princípio da legalidade é um dos principais fundamentos para a adoção não só da arbitragem e da transação, mas de outros meios de desjudicialização da cobrança de tributos, tendo em vista as diversas normas constitucionais – como a solidariedade, a dignidade da pessoa humana, a eficiência, a livre concorrência, entre outras – e jurídicas – como a efetividade, adequação, economicidade, entre outras – que impõem a adoção de uma justiça fiscal consensual.

Em outras palavras, o novo princípio da legalidade não apenas está de acordo com a desjudicialização da cobrança de tributos, mas, também, impõe que a Administração Tributária adote modelos consensuais e que respeitem a dignidade dos contribuintes, fundamento da República e de todo o sistema tributário nacional.

Especificamente quanto à legalidade no Direito Tributário, sabe-se que a instituição ou a majoração de um tributo deve ser precedida de autorização legislativa. Além disso, a sua extinção também deve se submeter ao crivo da legalidade, nos termos do artigo 97 do CTN. A mencionada desjudicialização não implica criação ou aumento de tributos. Muito menos a sua extinção, o que demonstra sua harmonia com essa norma jurídica tributária.

Em relação à indisponibilidade do crédito tributário, outro argumento que supostamente impediria a desjudicialização da cobrança de tributos, sua desconstrução se dá a partir do entendimento da divisão do interesse público entre primário – aquele que justifica a existência do Estado, em geral previsto na Constituição, referindo-se a interesses da coletividade como um todo – e secundário – interesses individuais do Estado, por ser esse uma pessoa jurídica, que só se legitimam quando servirem de meio para a consecução de interesses públicos primários.

O crédito tributário se mostra como decorrência do interesse secundário do Estado, vez que se destina precipuamente à arrecadação de recursos que viabilizam a concretização de

diversos interesses públicos primários. Assim, não são abrangidos pela indisponibilidade absoluta, a qual recai apenas sobre o tributo e não sobre o crédito tributário.

Como se pode perceber, a desjudicialização da cobrança de tributos não implicará a abolição da competência constitucional de instituir ou cobrá-los. Pelo contrário, está-se defendendo a utilização de meios capazes de tornar mais rápido o pagamento do crédito tributário, o que não guarda nenhuma relação com a sua indisponibilidade.

Ademais, a mencionada desjudicialização também encontra fundamento na grande necessidade de se eleger alternativas à morosidade do atual modelo de cobrança de tributos. É importante destacar que:

[...] a morosidade na resolução dos litígios tributários produz graves distorções nos mercados, sendo profundamente danoso para a livre concorrência. As sociedades empresárias que honram pontualmente suas obrigações fiscais vêem-se, muitas vezes, na contingência de concorrer com outras que protraem no tempo o pagamento de tributos, por meio de discussões administrativas e judiciais meramente protelatórias. (ADAMS; MARTINS FILHO, 2008, p. 37)

Destarte, já se percebe que a desjudicialização da cobrança de tributos, ao invés de prejudicar a livre concorrência e a igualdade⁸, traduz um mecanismo de combate à concorrência desleal no âmbito dos mercados, originando isonomia para que as empresas possam praticar suas atividades em um cenário de ausência de distorções tributárias, de modo a ampliar a segurança jurídica dos contribuintes.

Por seu turno, estabelecidos os argumentos que permitem a desjudicialização da cobrança de tributos, cumpre destacar alguns desses mecanismos capazes de se posicionar como verdadeiras alternativas à morosidade fiscal, de modo a identificar os elementos que evidenciam a construção de um novo sistema tributário nacional.

3.2. Arbitragem

O professor Carlos Alberto Carmona (2009, p. 31) conceitua a arbitragem como um:

[...] meio alternativo de solução de controvérsias através da intervenção de uma ou mais pessoas que recebem seus poderes de uma convenção privada, decidindo com

⁸ Não custa mencionar que o implemento da igualdade por intermédio da tributação tem como finalidade a concretização dos direitos inerentes ao contribuinte. Nesse sentido, Álvaro Ricardo de Souza Cruz e Alfredo Bento de Vasconcellos Neto (2009, p. 47) ensinam que: “Objetiva-se, em última análise, por meio de uma tributação verdadeiramente democrática, a realização da concreta igualdade entre as pessoas humanas, mormente na dimensão econômica de suas vidas, assegurando-se a cada uma delas, indistintamente, os mesmos recursos necessários à plena fruição de suas liberdades, bem como ao integral desenvolvimento de todos os seus talentos, projetos e aptidões, o que, em regra, sempre haverá de ocorrer em idênticas condições para todas elas”.

base nela, sem intervenção estatal, sendo a decisão destinada a assumir a mesma eficácia da sentença judicial [...].

Assim, refere-se a um mecanismo privado de composição de litígios, por intermédio do qual um terceiro, indicado pelos litigantes, impõe sua decisão, de cumprimento obrigatório pelas partes. Essa característica impositiva do juízo arbitral tem o condão de diferenciá-lo da mediação e da conciliação, que são meios autocompositivos de solução de litígios, de modo que não haverá decisão que será imposta às partes pelo mediador ou conciliador, que sempre se limitam à mera sugestão (CARMONA, 2009, p. 31-32).

A arbitragem como instrumento para a solução de conflitos na seara do Direito Tributário não é pacificamente aceita na prática jurídica brasileira, em especial como decorrência da predominância, segundo parcela da doutrina e da jurisprudência, da indisponibilidade do crédito tributário (PIRES, 2008, p. 412), o que já fora devidamente desconstruído no presente trabalho.

No Direito Tributário, o árbitro tem a vantagem de se posicionar à distância não só do interesse público no cumprimento da obrigação, mas, também, do sujeito passivo responsável pela satisfação do crédito tributário, de modo a preservar seu compromisso com a resposta rápida e equitativa ao problema (PIRES, 2008, p. 413). Assim a arbitragem concretiza os ditames de igualdade e eficiência que delimitam a atuação administrativa.

A solução trazida pelo juízo arbitral se destaca justamente por não colocar as partes na condição de litigantes como no processo judicial, mas, sim, como partes na resolução do litígio por meio da intervenção de terceiro livremente escolhido mediante comum acordo. Isso significa que, em geral, as partes se sujeitam pacificamente à decisão do árbitro (PIRES, 2008, p. 414), o que configura um grande benefício na redução da litigiosidade da relação jurídica tributária e na consagração de seu aspecto consensual.

Por sua vez, analisando o projeto de Lei sobre transação tributária, Luís Inácio Lucena Adams e Luiz Dias Martins Filho (2008, p. 35) sustentam que a arbitragem poderia ser utilizada como instrumento complementar ou adicional às estruturas de julgamento administrativo tributário.

Por fim, vale ressaltar a crescente previsão normativa de eventual utilização da arbitragem tributária internacional, podendo ser mencionado como exemplo o protocolo que em 2007 emendou o tratado para impedir a dupla tributação internacional entre os Estados Unidos da América e a República Federal da Alemanha (ADAMS; MARTINS FILHO, 2008, p. 36).

3.3. Transação

A transação tem origem no Direito Privado. Em seu sentido histórico, teria como objetivo dirimir o conflito de interesses pendente, assim como prevenir o conflito de interesses provável. Aplicava-se, portanto, à lide não resolvida e à lide cuja existência seria provável. Nesse cenário, poderia ser conceituada como um ato jurídico, pelo qual as partes, mediante concessões recíprocas, põem termo a obrigações litigiosas ou a dúvidas (GODOY, 2010, p. 35-36).

Em matéria tributária, a transação consiste na proposta de um acordo sugerido pela Administração Pública, com fundamento em uma norma legal, em que se tem como objetivo encerrar um conflito, seja judicial ou administrativo, que diga respeito ao pagamento de crédito fiscal inserido em uma controvérsia (ADAMS; MARTINS FILHO, 2008, p. 20).

Primeiramente, há que se destacar a existência de uma ressalva defendida por parte da doutrina quanto à transação tributária, que, diferentemente daquela desenvolvida no âmbito do Direito Privado, só se prestaria para terminar litígios (GODOY, 2010, p. 42). Desse modo, a transação no Direito Tributário (i) depende sempre de previsão legal e (ii) não pode ter como finalidade evitar litígio (MACHADO, 2010, p. 227)

De acordo com Hugo de Brito Machado (2010, p. 227):

As razões dessa diferença são bastantes 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 forma comum de extinção do crédito tributário, nada justifica sua permissão a não ser nos casos em que efetivamente exista um litígio.⁹

A transação tributária se assenta na defesa de uma justiça tributária consensual, especialmente marcada pela isenção, pela imparcialidade e pela moralidade (GODOY, 2010, p. 33). No que se refere ao direito positivo, o artigo 171 do Código Tributário Nacional – CTN estabelece que a lei pode facultar aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária a celebração de transação que importe em determinação de litígio e extinção de crédito tributário.

Desse modo, a ordem jurídica brasileira admite a transação tributária fundada em lei, que aponte suas condições e limites, não se coadunando com a transferência sem medidas de

⁹ Quanto a esse caráter de excepcionalidade da transação, Oswaldo Othon Pontes Saraiva Filho (2008, p. 55) preconiza que: “A transação tributária ou outras formas alternativas de resolução de controvérsias tributárias são meios excepcionais de extinguir o litígio e o crédito tributário. Por isto [...] reclamam o detalhamento acerca dos respectivos limites e condições, não sendo admissível uma lei geral que conceda amplos poderes discricionários à Administração nesta seara”.

um amplo poder discricionário para a Administração, sobretudo em virtude dos inúmeros princípios constitucionais relativos à ordem tributária (SARAIVA FILHO, 2008, p. 81-82).

A transação no Direito Tributário é caracterizada pela renúncia de recursos e do processamento das execuções por parte do devedor, e, por outro lado, pela renúncia de valores por parte da Administração. Essas são as concessões mútuas, as quais trazem benefícios para todos os envolvidos, que a qualificam (GODOY, 2010, p. 31).

Aliás, a imprescindibilidade da existência de concessões mútuas é característica da transação tanto na tradição do Direito Privado quanto na redação do CTN, organizado em momento no qual o ambiente conceitual do aludido Direito ainda era predominante (GODOY, 2010, p. 41).

De modo geral, portanto, a Administração Fiscal deve realizar concessões, sempre em nome do interesse público representado pela efetiva e justa satisfação do crédito tributário (ADAMS; MARTINS FILHO, 2008, p. 20).

Com efeito, a transação em matéria tributária deve reunir as seguintes características: “a) necessidade de lei autorizativa, b) necessidade de haver um litígio entre o Fisco e o Contribuinte, c) discussão apenas sobre um crédito tributário, d) concessões mútuas, conforme a lei dispuser” (CARNEIRO, 2011, p. 695).

3.4. PL 5082/2009: Lei Geral de Transação Tributária

O projeto de lei nº 5082/2009, que, em sua maioria, dispõe sobre transação tributária, insere-se em um contexto de revisão da legislação pertinente à cobrança da dívida ativa da Fazenda Pública, com o objetivo de racionalizar os procedimentos em âmbito judicial e administrativo (GODOY, 2010, p. 138).

Trata-se de um documento que contou com a “[...] participação de acadêmicos, operadores do Direito e procuradores da Fazenda Nacional, sendo resultado de discussões com vários setores da sociedade, das administrações tributárias e do Poder Judiciário” (ADAMS; MARTINS FILHO, 2008, p. 36-37).

Assim, percebe-se sua grande importância, vez que representa um instituto jurídico que poderá ser mais bem utilizado não apenas pelos sujeitos passivos de obrigações tributárias, mas, em especial, pelas Fazendas Públicas, permitindo que o ente estatal possa

resguardar de forma mais eficiente¹⁰ e eficaz seus interesses tributários (ADAMS; MARTINS FILHO, 2008, p. 22).

O objetivo principal da proposta é construir uma nova relação entre a Administração Tributária e os sujeitos passivos de obrigações tributárias, permitindo que as duas partes, por intermédio do consenso, obtenham uma aplicação mais homogênea do Direito Tributário (ADAMS; MARTINS FILHO, 2008, p. 37).

As medidas previstas também têm como objetivo o aumento da eficácia no sistema de arrecadação nacional. Vislumbra-se que, com a vigência da lei, os conflitos tributários sejam solucionados em apenas noventa dias, o que tornaria mais benéfica, para o contribuinte, a transação tributária, em detrimento de longas e morosas discussões judiciais (ADAMS; MARTINS FILHO, 2008, p. 37).

4. Desjudicialização: instrumento para a consolidação dos Direitos Humanos

De início, é necessário entender que a justiça fiscal, assim como qualquer outra, tem por objetivo máximo a solução de conflitos, a qual só será possível se a quantidade de litígios originados pela ordem jurídica for compatível com a capacidade de resposta do sistema para a sua solução (NABAIS, 2011, p. 24).

O melhor sistema de justiça não é tanto aquele tenha uma grande capacidade para solucionar litígios, mas, sim, uma grande capacidade de prevenir ou evitá-los, desestimulando-os (NABAIS, 2011, p. 24). Isso significa que o sistema de justiça mais adequado é aquele que não privilegia o litígio, mas o consenso. Esse raciocínio, na esfera fiscal, perpassa pela adoção de mecanismos extrajudiciais de resolução de litígios tributários.

A adoção de instrumentos consensuais e desjudicializados, como a transação e a arbitragem, possibilita que o sistema de justiça tributária tenha maior capacidade de resposta para a solução de seus litígios, prevenindo-os a partir da efetivação de uma justiça fiscal consensual, em que o cidadão se sinta parte integrante, colaborando, fiscalizando e participando da atuação da Administração Tributária, a qual terá melhores condições para garantir os direitos inerentes à pessoa do contribuinte.

A desjudicialização da cobrança de tributos se assenta, justamente, no reconhecimento da dignidade da pessoa humana e de uma Administração Tributária

¹⁰ Nesse sentido, Luís Inácio Lucena Adams e Luiz Dias Martins Filho (2008, p. 22) sustentam que “[...] o anteprojeto de lei de transação ora em foco, além de constituir-se em proposição de norma legal autorizativa de transação, prevista no CTN, está colaborando para que a Administração Tributária venha a efetivamente cumprir o comando constitucional da eficiência da Administração Pública, onde se inclui a Administração Tributária”.

consensual, à luz, portanto, da percepção da necessidade de concretização de Direitos Humanos.

Um relacionamento justo entre cidadão e Estado em matéria de tributação, com o reconhecimento livre e espontâneo, por parte daquele, de suas obrigações fiscais, só se consubstanciará por meio do reconhecimento livre da regulação de conflitos tributários entre credor e devedor. Assim, torna-se necessária a possibilidade de se recorrer à arbitragem (CAMPOS, 2007, p. 154) e a outros meios extrajudiciais de resolução de litígios tributários.

Nesse panorama, o tributo não se caracterizará como o ato de uma autoridade estranha, mas como o resultado de um dever de solidariedade. O cidadão contribuirá de maneira direta na elaboração do tributo, adequando-o às suas necessidades e encarando-o como um dever moral (CAMPOS, 2007, p. 154). Tudo isso permitirá que o sistema tributário esteja mais atento à concretização dos Direitos Humanos.

Ademais, os tributos também vêm se colocando como instrumentos de incentivo ao desenvolvimento. A suspensão, as isenções, os deferimentos, as concessões de crédito presumido e a própria desjudicialização de sua cobrança são alguns exemplos de como a tributação mudou de papel, estando, atualmente, apta a exercer função econômica de maior destaque (PIRES, 2008, p. 406).

Nesse sentido, vale ressaltar que:

[...] o projeto humanitário, pluralista e transformador reclamado pela Constituição brasileira, com o qual se busca assegurar o *mínimo existencial* a todas as pessoas humanas, bem como garantir-lhes uma ambiência favorável ao pleno desenvolvimento de suas aptidões físicas, morais e intelectuais, não pode tolerar, em hipótese alguma, a miséria, a desigualdade e a exclusão sociais, tampouco qualquer espécie de preconceito ou discriminação. (CRUZ; VASCONCELLOS NETO, 2009, p. 19).

Em última análise, portanto, a adoção de meios alternativos para a efetivação da arrecadação tributária contribui para a garantia do mínimo existencial a todas as pessoas humanas, vez que tem o condão de abrir o leque de possibilidades para a Administração Fiscal cobrar os tributos de modo mais eficiente, econômico, rápido e com menor litigiosidade, promovendo desenvolvimento e pacificação social.

Alie-se a isso o dever moral de solidariedade que aos poucos vai delimitando a consciência tributária da sociedade. Mesmo porque a vivência em comunidade mostra que “[...] o vizinho não é um inimigo, mas um parceiro na construção de uma vida igual e melhor” (PIRES, 2008, p. 406), o que influencia diretamente a consolidação dos Direitos Humanos, tendo em vista a sua grande relação com a tributação.

Considerando que, no âmbito da tributação, os Direitos Humanos se consubstanciam com a efetiva, direta e ativa participação da sociedade na elaboração¹¹, fiscalização e controle das regras tributárias, a desjudicialização na cobrança de tributos também assume o status de instrumento para a sua concretização.

Isso porque a transação e a conciliação tributárias, pelo menos no campo teórico, propiciam a promoção de uma maior participação do administrado nas funções e no agir administrativo. A resolução de litígios tributários fora do Poder Judiciário tem como pressuposto uma atuação cooperativa, funcional e orgânica do cidadão, de modo a impulsionar, a partir da atuação privada, a consecução de interesses coletivos¹² (GODOY, 2010, p. 24).

Há doutrina, inclusive, que estabelece que a transação traduz a figura jurídica que melhor fomenta o direito de participação do contribuinte junto à Administração, tendo em vista a existência de uma decisão conjunta com manifestação concreta de poder que a afete (GODOY, 2010, p. 24). Nesse sentido, no âmbito da cobrança de tributos, a transação seria a categoria jurídica mais adequada para a consolidação dos Direitos Humanos.

A adoção de meios alternativos de solução de conflitos não pode ser rejeitada pela Administração Pública e pelo Poder Legislativo, pois o objetivo do Fisco não se restringe à simples arrecadação de tributos, mas se orienta pelo atendimento ao interesse social contido na obtenção de recursos por intermédio dos tributos (PIRES, 2008, p. 413).

Com base nesse sentido social e humanista da tributação, como bem ressaltam Álvaro Ricardo de Souza Cruz e Alfredo Bento de Vasconcellos Neto (2009, p. 50), parece claro que:

A busca incessante de uma maior efetividade dos direitos individuais e sociais; o respeito incondicional à dignidade dos contribuintes; a otimização qualitativa dos gastos e investimentos públicos; o combate intransigente à corrupção, ao nepotismo e ao corporativismo, assim como a permanente abertura para uma gestão dialógica e participativa da administração e jurisdição fiscais são medidas cada vez mais urgentes e necessárias.

Conclusão

¹¹ No que se refere à construção de uma Administração Tributária participativa a consensual, Álvaro Ricardo de Souza Cruz e Alfredo Bento de Vasconcellos Neto (2009, p. 40-41) asseveram que: “[...] uma República como a brasileira, que se pretende edificar numa agremiação de seres humanos verdadeiramente emancipados, livres e iguais, deveria preocupar-se, com seriedade, em engendrar uma administração tributária autenticamente dialógica e participativa, apta a servir como um importantíssimo mecanismo conformador da própria normatividade constitucional”.

¹² Esse também é o posicionamento de Luís Inácio Lucena Adams e Luiz Dias Martins Filho (2008, p. 37-38), *in verbis*: “Assim sendo, a *transação fiscal* e outras formas de soluções de controvérsias tributárias traduzir-se-ão em uma maior participação do contribuinte na administração tributária, o que implica uma significativa mudança de paradigmas na relação Estado/contribuinte”.

A solidariedade enquanto fundamento último da tributação assume especial relevância para uma mudança de eixo no âmbito do Direito Tributário. O Poder Público não pode mais pautar sua atuação com base em uma arrecadação sem limites, pois também se vincula à preservação da dignidade humana e do mínimo existencial do contribuinte.

Os Direitos Humanos são o mínimo contingencial de um Estado e, por conseguinte, de um sistema tributário que se funda na dignidade humana. Por outro lado, em sendo os tributos a principal fonte de receita dos Estados contemporâneos, o cidadão, ao realizar seu pagamento, assegura a concretização de seus Direitos Humanos.

A instituição e a cobrança de tributos não pode se desvencilhar de uma leitura moral, inspirada por valores sociais, democráticos, humanistas e de justiça. Por disposição expressa da Constituição, o Estado brasileiro e, por conseguinte, o sistema tributário se funda nesses valores, o que, por si só, viabiliza uma releitura humanista da tributação nacional, tendo como marco filosófico e teórico o pós-positivismo e o neoconstitucionalismo.

A normatividade presente nos preceitos constitucionais implica uma remodelagem da atuação da Administração Tributária, que também deve se guiar por elementos sociais e humanistas, à luz dos princípios constitucionais da solidariedade e da dignidade da pessoa humana, de modo que os Direitos Humanos passam a vincular toda a construção e manutenção do sistema tributário nacional.

Além disso, a adoção da nova hermenêutica constitucional para a aplicação das normas tributárias traz como consequência um enfoque especial aos Direitos Humanos.

Por sua vez, a relação entre o Direito Tributário e os Direitos Fundamentais deve ser delineada por meio de três vertentes: (i) a preservação do sistema tributário traduz um Direito Fundamental do contribuinte; (ii) os princípios referentes à tributação impõe limites ao poder estatal e (iii) o pagamento de tributos viabiliza a concretização dos Direitos Fundamentais.

O reconhecimento da normatividade dos princípios implica o reconhecimento da normatividade de diversos Direitos Humanos, o que significa que o respeito aos direitos inerentes ao contribuinte traduz uma obrigação para a Administração Tributária.

Ademais, o cenário brasileiro adverte a necessidade de um novo modelo de execução fiscal. O grande volume de créditos tributários, a elevada quantidade de execuções fiscais e a média de duração desses processos indicam a necessidade de se desenvolver uma série de soluções que aponta para a imprescindibilidade da desjudicialização da cobrança de tributos.

Essa desjudicialização encontra fundamento no princípio da legalidade, que, em sua concepção pós-moderna, impõe que a Administração Tributária adote modelos consensuais e

que respeitem a dignidade dos contribuintes. Além disso, traduz um mecanismo de combate à concorrência desleal, originando isonomia e segurança jurídica.

Por fim, mencione-se que a adoção de instrumentos consensuais e desjudicializados, como a transação e a arbitragem, possibilita a efetivação de uma justiça fiscal consensual, em que o cidadão colabora, fiscaliza e participa na atuação da Administração Tributária, a qual terá melhores condições para garantir os direitos inerentes à pessoa do contribuinte.

Assim, a desjudicialização da cobrança de tributos, assentada no paradigma de uma justiça fiscal consensual, privilegia a participação do contribuinte na Administração Tributária, promovendo uma redução da litigiosidade e uma maior eficiência e simplicidade na arrecadação e pagamento de tributos.

Referências bibliográficas

ADAMS, Luís Inácio Lucena; MARTINS FILHO, Luiz Dias. A transação no Código Tributário Nacional (CTN) e as novas propostas normativas de lei autorizadora. *In*: GUIMARÃES, Vasco Branco; SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes [orgs.]. **Transação e arbitragem no âmbito tributário**. Belo Horizonte: Fórum, 2008. p. 15-42.

ALVES, Henrique Napoleão. Direitos humanos, direito tributário e política fiscal: descrição da experiência dos órgãos das Nações Unidas – reflexões para o Brasil. **Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais**. Minas Gerais. n. 1. p. 119-132. jan./ fev./ mar. 2010.

BARROSO, Luís Roberto. Neoconstitucionalismo e Constitucionalização do Direito. **Revista da Escola Nacional da Magistratura**. Brasília. n. 2. p. 26-72. out. 2006.

BINENBOJM, Gustavo. A constitucionalização do direito administrativo no Brasil: um inventário de avanços e retrocessos. **Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado (RERE)**. Salvador. Instituto Brasileiro de Direito Público. n. 13. mar./abr./mai. 2008. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com.br/rere.asp>>. Acesso em: 03.08.2012.

CAMPOS, Diogo Leite de. A arbitragem em direito tributário português e o estado-dos-cidadãos. **Revista de Arbitragem e Mediação**. São Paulo. n. 12. p. 149-158. jan./mar. 2007.

CARMONA, Carlos Alberto. **Arbitragem e processo: um comentário à Lei nº 9.307/96**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. 3. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011.

CRUZ, Álvaro Ricardo de Souza; VASCONCELLOS NETO, Alfredo Bento de. Deontologia constitucional e efetividade dos direitos humanos: reflexões sobre a tributação no paradigma democrático. **Revista da Procuradoria-Geral do Município de Belo Horizonte – RPGMBH**. Belo Horizonte. n. 4. p. 11-55. jul./dez. 2009.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **Transação tributária: introdução à justiça fiscal consensual**. Belo Horizonte: Fórum, 2010.

GRECO, Marco Aurélio. Crise do formalismo no direito tributário brasileiro. **Revista da PGFN**. Brasília. n. 1. p. 09-18. jan./jun. 2011.

IPEA – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. **Custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional**. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/nota_tecnica/111230_notatecnicadiest1.pdf>. Acesso em: 26.10.2012.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

_____. Transação e arbitragem no âmbito tributário. *In*: GUIMARÃES, Vasco Branco; SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes [orgs.]. **Transação e arbitragem no âmbito tributário**. Belo Horizonte: Fórum, 2008. p. 111-135.

NABAIS, José Casalta. Reflexão sobre a introdução da arbitragem tributária. **Revista da PGFN**. Brasília. n. 1. p. 19-43. jan./jun. 2011.

PIRES, Adilson Rodrigues. A arbitragem no Direito Tributário. *In*: GUIMARÃES, Vasco Branco; SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes [orgs.]. **Transação e arbitragem no âmbito tributário**. Belo Horizonte: Fórum, 2008. p. 397-415.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A transação e a arbitragem no direito constitucional-tributário brasileiro. *In*: GUIMARÃES, Vasco Branco; SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes [orgs.]. **Transação e arbitragem no âmbito tributário**. Belo Horizonte: Fórum, 2008. p. 43-88.

SARMENTO, Daniel. O neoconstitucionalismo no Brasil: riscos e possibilidades. *In*: NOVELINO, Marcelo [org.]. **Leituras complementares de direito constitucional**. Salvador: Editora JusPODIVM, 2009. p. 31-68.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. Direitos humanos e tributação – uma concepção integradora. **Direito em ação**. Brasília. n. 1. p. 221-241. set. 2001.