



**UNIVERSIDADE CÁTOLICA DO SALVADOR  
FACULDADE DE DIREITO  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO  
MESTRADO EM DIREITO**

**A ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA COMO INSTRUMENTO PARA  
MELHORIA DA ARRECAÇÃO E UTILIZAÇÃO DO DINHEIRO  
PÚBLICO**

**WANDERLEY SILVA SAMPAIO JUNIOR**

**Salvador**

**2022**

**WANDERLEY SILVA SAMPAIO JUNIOR**

**A ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA COMO INSTRUMENTO PARA A MELHORIA DA  
ARRECADAÇÃO E UTILIZAÇÃO DO DINHEIRO PÚBLICO**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Católica do Salvador (UCSAL) como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Direito

Linha de pesquisa: Políticas Públicas e Efetivação dos Direitos Fundamentais no tema arbitragem.

Orientador: Prof. Dr. João Glicério de Oliveira Filho

**Salvador**

**2022**

Dados de Catalogação na Publicação (CIP)  
Ficha Catalográfica. UCSAL. Sistema de Bibliotecas

S192 Sampaio Jr, Wanderley Silva

A Arbitragem tributaria como instrumento para a melhoria da arrecadação e utilização do dinheiro público. / Wanderley Silva Sampaio Junior. – Salvador, 2022.

151 f.

Dissertação (Mestrado) - Universidade Católica do Salvador. Pró-Reitoria de Pesquisa e Pós-Graduação. Mestrado em Direito.

Orientador: Prof. Dr. João Glicério de Oliveira Filho.

1. Direito tributário 2. Arbitragem Tributária. 3. Crédito Tributário 4. Interesse público. I. Universidade Católica do Salvador. Pró-Reitoria de Pesquisa e Pós-Graduação II. Oliveira Filho, João Glicério de – Orientador. III. Título.

CDU 34:336.2

## **AGRADECIMENTOS**

Dedico esta obra a meu avô de coração, Paulo Henrique (PH) por ser sempre um dos meus maiores incentivadores, fonte de sabedoria e boas conversas, nunca me deixando esmorecer, mesmo nos momentos das mais insustentáveis adversidades, minha eterna gratidão, respeito e amor.

À minha Lai, por ter sido minha revisora não-oficial e companheira de todas as horas, sendo meu alicerce enquanto tive que me dedicar ao Mestrado, sempre me dizendo que tudo ficaria bem, te amo.

Agradeço a meus pais que nunca duvidaram da minha capacidade, mesmo eu tendo duvidado disso, sempre me proporcionaram a melhor educação possível para que eu chegasse onde estou hoje. Ao meu irmão pelo companheirismo e parceria de sempre.

Ao meu orientador, Dr. João Glicério, por ter me dado encaminhamento e cedido seu vasto conhecimento nesta jornada do mestrado.

À Angelo, por me motivar desde o princípio a ingressar no Mestrado e por fazer o papel de co-orientador não-oficial, me preparando para as adversidades do curso e me direcionado dentro da academia.

Dedico ainda este trabalho a todos que participaram direta ou indiretamente nesta conquista, o encerramento de mais esta etapa da minha carreira. Agradeço aos mestres pelo direcionamento e lições não só de direito, mas de percepção sobre a humanidade, me ensinando a pensar como um ser componente de uma coletividade viva e que vai muito além de todos nós.

*“A grande batalha das nossas vidas é a construção do nosso próprio futuro. É viver com dignidade, apesar da nossa natureza imperfeita. É aceitar os outros como iguais, e ao mesmo tempo ter consciência da nossa verdadeira importância, e da capacidade de reger o nosso destino. Somos os donos de nossos caminhos, os únicos responsáveis por nossas vitórias, e pelos nossos fracassos. Ninguém nos controla. Somos livres, e essa é nossa única arma.”*

*“– E o que você teme, então? (...)*

*– Esquecer. (...) Esquecer as coisas pelas quais passei, as lições que aprendi, esquecer aqueles que amo. É, acima de tudo, temo esquecer meus valores, perder minha ideologia e matar minha causa.”*

*“Quando você está em uma jornada e o objetivo vai ficando mais próximo, você percebe que o verdadeiro objetivo é a jornada.”*

*(Eduardo Spohr, 2015)*

SAMPAIO Jr, Wanderley Silva. **A arbitragem tributária como instrumento para a melhoria da arrecadação e utilização do dinheiro público**. 151 fl. II. 2022. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito – Universidade Católica do Salvador, Salvador, 2022.

## RESUMO

A presente dissertação cuida de estudar a possibilidade da institucionalização da arbitragem tributária no ordenamento jurídico brasileiro, adicionando mais uma forma alternativa de solução das controvérsias tributárias entre contribuinte e o fisco para além do Poder Judiciário. O sistema tributário do Brasil possui diversos mecanismos que objetivam a fiscalidade, isto é, arrecadação e recuperação de valores aos cofres públicos, viabilizando a continuidade financeira da administração pública. Destarte, o objetivo mor da arrecadação é, necessariamente, a formação do orçamento público para seu reinvestimento em favor da sociedade, sopesando interesses públicos e disponibilidade orçamentária. É forçoso reconhecer que o sistema arrecadatório, atualmente esbarra em problemas que dificultam sua efetividade, se revelando cada vez mais difícil de se satisfazer, sobretudo diante das mazelas enfrentadas pelo país, agravados pela pandemia do COVID-19. Somado a isso, insta destacar a verificação de um Poder Judiciário sobrepesado e engessado, que dificulta a execução de dívidas fiscais e a efetiva recuperação de valores ao Estado, bem como às contendas movidas pelos contribuintes, proporcionando verdadeiro impedimento ao acesso à justiça aos componentes do conflito tributário. Nesse sentido é que se propõe a procura e experimentação de ferramentas complementares, que podem ser inseridas e utilizadas no sistema tributário nacional, com o fito de viabilizar o acesso e alcance de valores tidos como “perdidos”, bem como conferir resolutividade aos conflitos tributários, a exemplo da arbitragem na esfera tributária, possibilitando assertividade e celeridade do pagamento/recebimento de créditos tributários, objetivando o aumento da arrecadação, sem assoberbar o cidadão, permitindo o melhor investimento e reequilíbrio do orçamento público conforme o interesse público maior.

**Palavras-chave:** Direito Tributário, Arbitragem fiscal, Cláusula Arbitral, Arbitrabilidade de bens públicos.

SAMPAIO Jr, Wanderley Silva. **A arbitragem tributária como instrumento para a melhoria da arrecadação e utilização do dinheiro público.** 151 fl. II. 2022. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito – Universidade Católica do Salvador, Salvador, 2022.

### **ABSTRACT**

The present dissertation deals with studying the possibility of institutionalizing tax arbitration in the Brazilian legal system, adding yet another alternative way of resolving tax disputes between taxpayers and the tax authorities beyond the Judiciary. The tax system in Brazil has several mechanisms aimed at taxation, that is, the collection and recovery of amounts from public coffers, enabling the financial continuity of public administration. Thus, the main objective of collection is, necessarily, the formation of the public budget for its reinvestment in favor of society, weighing public interests and budgetary availability. It is necessary to recognize that the collection system is currently facing problems that hinder its effectiveness, proving to be increasingly difficult to satisfy, especially in view of the ills faced by the country, aggravated by the COVID-19 pandemic. Added to this, it urges to highlight the verification of an overloaded and immobilized Judiciary, which hinders the execution of tax debts and the effective recovery of values from the State, as well as the disputes brought by taxpayers, providing a real impediment to access to justice for the components of the tax conflict. In this sense, it is proposed the search and experimentation of complementary tools, which can be inserted and used in the national tax system, with the aim of facilitating the access and reach of values considered “lost”, as well as conferring resolution to tax conflicts, such as arbitration in the tax sphere, enabling assertiveness and speed in the payment/receipt of tax credits, aiming to increase collection, without overwhelming citizens, allowing better investment and rebalancing of the public budget according to the greater public interest.

**Keywords:** Tax Arbitration, Tax Law, Arbitration Clause, Arbitrability of commonweal.

## TERMO DE APROVAÇÃO

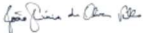
Wanderley Silva Sampaio Junior

**“A ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA COMO INSTRUMENTO PARA MELHORIA DA  
ARRECADAÇÃO E UTILIZAÇÃO DO DINHEIRO PÚBLICO.”**

Dissertação aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de mestre em  
Direito da Universidade Católica do Salvador.

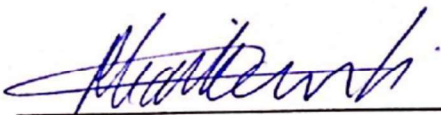
Salvador, 19 de dezembro de 2022.

Banca Examinadora:

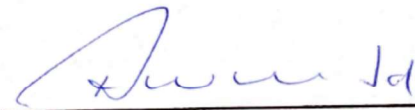


Assinado de forma digital por  
JOAO GLICERIO DE OLIVEIRA FILHO  
Dados: 2023.01.16 13:04:22 -03'00'

Prof.(a)s. Dr.(a)s. João Glicerio de Oliveira Filho - UCSAL (orientador)



Prof.(a) Dr.(a) Thais Novaes Cavalcanti - UCSAL (examinadora interna)



Prof.(a) Dr.(a) Dirley da Cunha Júnior - UFBA (examinador externo)

## LISTA DE ABREVIATURAS

CDA – Certidão de Dívida Ativa

CF – Constituição Federal

COVID-19 – Corona Virus Disease 2019

CT – Crédito Tributário

CTN – Código Tributário Nacional

IRDR – Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas

LEF – Lei de Execuções Fiscais

PL – Projeto de Lei

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

# SUMÁRIO

|   |           |
|---|-----------|
| <b>1 INTRODUÇÃO .....</b>   | <b>12</b> |
| <b>2 FUNÇÕES DA TRIBUTAÇÃO E DISPONIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO .....</b>                                | <b>17</b> |
| 2.1 O CONTEXTO HISTÓRICO BRASILEIRO E AS FUNÇÕES DO TRIBUTO.....  | 18        |
| 2.1.1 As Raízes do Brasil .....   | 18        |
| 2.1.2 A Escravidão como Fator Determinante para a Segregação Social .....                                   | 20        |
| 2.1.3 Para Além da Independência: o Tributo no Brasil.....  | 21        |
| 2.1.4 A Função Social do Tributo.....   | 22        |
| 2.2 A JUSTIÇA FISCAL E O DIÁLOGO DOS PRINCÍPIOS.....  | 26        |
| 2.2.1 Principais Aspectos Motivadores do Conflito Tributário.....   | 27        |
| 2.2.2 A Justiça Fiscal .....  | 28        |
| 2.2.3 A Igualdade e Isonomia como Fator Tributário de Discriminação.....                                    | 29        |
| 2.2.4 Capacidade Contributiva Derivada .....  | 33        |
| 2.3 BENEFÍCIOS FISCAIS COMO POLÍTICAS PÚBLICAS NA BUSCA PELO EQUILÍBRIO SOCIAL.....                         | 36        |
| 2.3.1 A Extrafiscalidade Tributária.....  | 36        |
| 2.3.2 Políticas Públicas e Benefícios Fiscais.....  | 39        |
| 2.3.3 Renúncia e Responsabilidade Fiscal.....   | 41        |
| 2.3.4 A Necessidade dos Benefícios/Incentivos Fiscais para a Organização Econômica e Social do Estado ..... | 43        |
| 2.4 O PRISMA DO PRINCÍPIO DA SUBSIDIARIEDADE.....   | 44        |
| 2.4.1 Entre Regras e Princípios: A Legalidade Como Regra Constitucional .....                               | 44        |
| 2.4.2 Histórico, Conceito e Aplicação do Princípio da Subsidiariedade .....                                 | 49        |
| 2.4.3 Subsidiariedade no Contexto das Políticas Sociais.....  | 55        |
| 2.4.4 O Princípio da Subsidiariedade e Sua Aplicação no Sistema Constitucional Tributário.....              | 59        |
| <b>3 O INTERESSE PÚBLICO, ORÇAMENTO E O ACESSO À JUSTIÇA.....</b>   | <b>63</b> |
| 3.1 INTERESSE PÚBLICO E CRÉDITO TRIBUTÁRIO .....  | 64        |
| 3.1.1 A Supremacia e a Indisponibilidade do Interesse Público e Suas Nuances .....                          | 65        |
| 3.1.2 A (In)disponibilidade do Crédito Tributário como Bem Jurídico Público .....                           | 67        |

|  |            |
|--|------------|
| 3.2 ORÇAMENTO PÚBLICO E DESVINCULAÇÃO QUANTO A LOA.....  | 72         |
| 3.3 RECEITA TRIBUTÁRIA, ARRECADAÇÃO E CARGA TRIBUTÁRIA.....  | 77         |
| <b>3.3.1 O Assoberbamento do Poder Judiciário e Seus Reflexos Financeiros.....</b>                                       | <b>78</b>  |
| <b>3.3.2 A Hermenêutica Tributária como Mecanismo de Melhor Aplicação da Lei</b><br>.....                                | <b>80</b>  |
| 3.4 EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO PELA TRANSAÇÃO.....   | 81         |
| <b>3.4.1 A Formação do Crédito Tributário .....</b>  | <b>81</b>  |
| <b>3.4.2 As Hipóteses de Extinção do Crédito Tributário .....</b>  | <b>87</b>  |
| <b>3.4.3 Espécies de Transação no Direito Tributário .....</b>   | <b>94</b>  |
| <b>3.4.4 Nova Lei de Transação e Suas Aplicabilidades.....</b>   | <b>99</b>  |
| 3.5 ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA, IMPACTOS ORÇAMENTÁRIOS E ACESSO À<br>JUSTIÇA .....   | 102        |
| <b>3.5.1 Evasão Fiscal Relacionada à Carga Tributária .....</b>  | <b>103</b> |
| <b>3.5.2 A Eficácia das Medidas Vigentes de Cobrança do Crédito Tributário e a</b><br><b>Tese da Loteria Fiscal.....</b> | <b>104</b> |
| <b>3.5.4 Balizamento Orçamentário e Acesso à Justiça .....</b>   | <b>105</b> |
| <br>   |            |
| <b>4 A ARBITRABILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO .....</b>   | <b>108</b> |
| 4.1 CONCEITO DE ARBITRAGEM E SUA APLICAÇÃO NO CONTEXTO JURÍDICO<br>BRASILEIRO.....                                       | 108        |
| <b>4.1.1 O Surgimento da Arbitragem na História Humana.....</b>  | <b>108</b> |
| <b>4.1.2 Um Instrumento de Acesso à Justiça.....</b>   | <b>109</b> |
| <b>4.1.3 Requisitos da Arbitragem na Resolução de Conflitos .....</b>  | <b>110</b> |
| <b>4.1.4 A Arbitragem no Brasil .....</b>  | <b>111</b> |
| 4.2 ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA NO DIREITO PORTUGUÊS COMO UM MODELO A<br>SER SEGUIDO PARA O BRASIL .....                       | 113        |
| <b>4.2.1 Arbitragem Tributária: Conceito e Aplicação .....</b>   | <b>113</b> |
| <b>4.2.2 Arbitragem Tributária Portuguesa .....</b>  | <b>115</b> |
| <b>4.2.3 A Discussão Sobre a Inclusão da Arbitragem Tributária no Brasil .....</b>                                       | <b>119</b> |
| <b>4.2.4 O Projeto de Lei 4.257/19 e Suas Propostas .....</b>  | <b>124</b> |
| <br>   |            |
| <b>5 CONCLUSÃO .....</b>   | <b>127</b> |
| <br>   |            |
| <b>REFERÊNCIAS.....</b>  | <b>137</b> |

## 1 INTRODUÇÃO

A presente dissertação possui o campo temático delimitado pela possibilidade de ser inserida, dentro dos limites verificados na legislação do Brasil, a arbitragem na esfera tributária como instrumento para a viabilização de recebimento dos créditos tributários inadimplidos pelos contribuintes, visando a melhoria da saúde financeira pública e melhor investimento na sociedade, utilizando as premissas tributárias constitucionais, conforme a função social do tributo e o interesse público na busca pela justiça fiscal. Deverão ser analisados ainda, a arbitragem no âmbito fiscal como mais um meio alternativo para solucionar conflitos, bem como a utilização deste instituto em Portugal, com a oferta de resultados positivos e promissores ao Sistema Tributário do país, podendo servir de modelo para sua adoção no Brasil.

O atual contexto brasileiro, no qual se verifica uma significativa taxa de sonegação fiscal dos contribuintes, se faz necessário um olhar analítico ao sistema arrecadatório vigente, que por vezes se mostra defasado e pouco efetivo na geração de receitas. Deve ser levado ainda em consideração, o forte impacto econômico causado pela COVID-19, que gerou, dentre outras coisas, queda da receita aos cofres públicos, juntamente à necessidade de medidas enérgicas e financeiras a serem tomadas pelo Estado no intuito de amparar a população. Mais do que nunca se torna essencial à Administração Pública, a adoção de medidas alternativas que garantam o reestabelecimento da saúde financeira estatal e o equilíbrio das contas públicas.

O tributo possui natureza indispensável e intrínseca à organização da administração pública, principalmente no que diz respeito ao custeio da máquina pública e suas diversas funções no Estado Democrático de Direito. Atualmente, o sistema de arrecadação tributário, nos moldes em que é praticado, se revela inefetivo diante do contexto econômico-social brasileiro, havendo expressiva inadimplência fiscal devido a impossibilidade de pagamento dos créditos cobrados aos contribuintes, por seu turno assoberbados não só com a significativa carga tributária devida, mas, igualmente, pelo momento econômico enfrentado.

Ao compulsar a legislação tributária, restam verificados que os mecanismos de receita previstos ainda retomam ao contexto histórico no qual foram promulgados, não havendo grandes modificações até o presente, tampouco inovação na implementação de novos métodos para fomentar o resgate do crédito tributário inadimplido. Na atual

conjuntura fiscal, os instrumentos alternativos de efetividade e resolução de conflitos se revelam promissores, viabilizando novas possibilidades de recebimento do crédito tributário, não precisando depender exclusivamente do judiciário, por sua vez assoberbado e, por consequência, pouco eficiente para a satisfação do grande contingente de tributos devidos, que são objeto de execução fiscal ou discussão.

O crédito tributário, pela sua natureza pública e essencial, é marcado por atributos universais a toda e qualquer receita pública, como a irrenunciabilidade e indisponibilidade, cujo escopo é impedir o uso irresponsável ou indiscriminado da verba pública pelo Estado, observando sobretudo a supremacia do interesse público na sua destinação. Entretanto, tais aspectos inerentes à receita pública vêm sendo flexibilizados através dos anos, tendo sido implementados alguns instrumentos legais que possibilitam concessões em condições específicas, como se verifica na hipótese da transação tributária, concretizada com o intuito viabilizar a recuperação dos créditos tributários e atenuar a inadimplência de certos contribuintes, ao mesmo passo que desobstrui o Judiciário.

É vital para a saúde e equilíbrio financeiro das contas públicas que meios alternativos revelados promissores para o resgate do crédito tributário, tenham lugar de destaque para estudo e análise de implementação no sistema tributário nacional, especialmente quando considerada a crise financeira atualmente enfrentada e as demandas sociais agravadas pela pandemia, que desafiam do Estado uma maior disponibilidade orçamentária. Não fosse suficiente tais fatores, caso o interesse público não venha a ser suprido, sobressai a necessidade de preenchimento dos cofres públicos com os valores que podem ser recuperados em contenda, admitindo-se a disponibilidade destes créditos, anteriormente compreendidos como irrenunciáveis.

Dentre as modalidades alternativas que promovam solução aos conflitos tributários, o presente trabalho pretende destacar a arbitragem e a possibilidade de sua inclusão no sistema tributário nacional, apontando os principais benefícios que tal implementação poderá ensejar, bem como sua viabilidade na persecução de determinados créditos tributários. Ademais, esta modalidade alternativa em estudo não visa a substituição dos meios legais preexistentes, mas sim, ser considerada uma ferramenta adicional que promova suporte ao Estado e ao cidadão nos litígios

envolvendo a receita pública, conferindo maior celeridade de forma econômica e efetiva.

A presente dissertação é dividida em quatro capítulos que terão o objetivo de discutir a função da tributação na sociedade, apurar o interesse público com foco na (in)disponibilidade do crédito tributário e por fim estudar a possibilidade de utilização da arbitragem no sistema judicial tributário. Com efeito, se propõe analisar como a inserção da arbitragem tributária no sistema judicial pátrio se revela uma promissora via alternativa que promova solução aos conflitos na esfera fiscal, capaz de propiciar melhoria da saúde financeira do Estado ao mesmo tempo em que ajuda a promover o descongestionamento do judiciário e a regularização de contribuintes em situação de inadimplência.

A metodologia utilizada se deu por meio do método hipotético-dedutivo, bem como mediante pesquisa de natureza bibliográfica, por meio de revisão documental de livros, artigos, legislação e periódicos. Utilizou-se ainda no presente trabalho, o instituto do direito comparado, levando-se em consideração o levantamento do direito português na utilização da arbitragem tributária.

Introduzir mais uma via que vise conferir solução aos conflitos tributários no direito brasileiro, alternativa ao judiciário, é tornar tanto o pagamento quanto o recebimento do tributo mais viável na busca pela diminuição dos impactos socioeconômicos e da inadimplência nos cofres públicos, além de facilitar o acesso à justiça aos contribuintes que buscam adimplir suas dívidas dentro das suas capacidades. De outro lado, uma arrecadação mais efetiva garante maior volume financeiro, promovendo aumento no orçamento e permitindo melhor planejamento do orçamento, de acordo com o interesse público e a necessidade da sociedade.

O segundo capítulo cuidará analisar, inicialmente, o contexto histórico brasileiro aliado ao papel do tributo dentro da sociedade, suas funções e principais diretrizes que o tornaram possível e viável conforme a evolução das sociedades, sobretudo no que toca o Brasil. Ademais, será abordado o conceito de justiça fiscal e os seus meios de alcance, revisitando os princípios mais importantes para o cerne desta pesquisa, tais como o princípio da isonomia e capacidade contributiva, buscando a equalização e estabilização social como finalidade.

Para que seja possível o alcance da justiça social, necessário se faz ainda, estudar quais os meios possíveis dispostos na legislação vigente que podem vir a

promover a justiça fiscal, e, sobretudo, viabilizar novas propostas de alternativas, como é o caso dos benefícios fiscais, que se apresentam como fatores de intervenção do estado na busca pelos objetivos estabelecidos conforme interesse público. Com efeito, a necessidade deste sopesamento entre possibilidades e alternativas fazem com que se busque fontes que deem suporte ao que se propõe no presente trabalho, como é o caso do princípio da subsidiariedade, que servirá como norteador para a justificativa de inserção da arbitragem tributária.

Para o terceiro capítulo, o tema a ser abordado será o interesse público, o orçamento fiscal e o acesso à justiça, analisando-se os respectivos conceitos e nuances sob a ótica do sistema tributário vigente. O processo tributário, na forma como aplicado atualmente, provoca entraves e dificuldades que merecem destaque no capítulo, sobretudo ao contribuinte impossibilitado financeiramente em arcar com os créditos devidos na forma como imposta pelo Estado.

O acesso à justiça, por vezes, se revela fator impeditivo para a concretização da regularidade fiscal, afetando tanto o contribuinte quanto o fisco, e fazendo com que a receita objeto do conflito tributário não consiga ser alcançada na maioria das situações, prejudicando os orçamentos dos cofres públicos. Por sua vez, a perda da arrecadação com ditos créditos “irrecuperáveis” importa em evidente prejuízo ao investimento público, afetando não só o custeio da máquina pública em geral, mas também os subsídios de diversos setores da sociedade.

Necessário estabelecer, ainda, um paralelo entre a arrecadação tributária e a carga tributária atualmente em vigor no sistema judicial brasileiro, buscando o provimento do mínimo existencial em favor da sociedade sem que seja esta assoberbada pela quantidade de tributos existentes. Ademais, será necessário analisar se a arrecadação tributária, no contexto atual, se revela eficiente para o cumprimento do interesse público diante das modalidades de recolhimento possíveis, bem como se o aumento da carga tributária seria solução viável para a administração pública e disposição do orçamento em favor da sociedade.

Dentre as hipóteses de extinção do crédito tributário previstas no sistema judicial brasileiro, se destaca a transação tributária, que tem como objetivo estabelecer concessões mútuas entre contribuinte e fisco para que seja viabilizado o adimplemento tributário. Neste contexto, serão estudadas as possibilidades de utilização deste instrumento na aplicação da arbitragem tributária, analisando-se a

legislação do instituto de transação como embasamento à inserção da arbitragem sobre créditos tributários inadimplidos.

No quarto capítulo, cujo tema é a arbitrabilidade do crédito tributário, será estudado o conceito da arbitragem e suas formas de institucionalização e aplicação no sistema judicial pátrio, cuja prática já é adotada nas mais diversas áreas do direito como mecanismo alternativo de promoção para solução aos conflitos, com imparcialidade e assertividade. Ademais, será apresentada a aplicabilidade da arbitragem no direito tributário brasileiro, suas bases e utilizações, servindo como mais uma ferramenta a ser implementada, não como via de exclusão ou afastamento do judiciário.

A arbitragem no âmbito tributário é algo que já vem sendo praticado com sucesso por outros países, como é o caso do direito português, cabendo analisar sua viabilidade e sua funcionalidade no acesso à justiça para melhoria da arrecadação tributária aos cofres públicos. A utilização do direito comparado é necessária para a compreensão da sua efetividade, tanto para o contribuinte quanto para a administração pública, demonstrando a sua plausibilidade e viabilidade de aplicação no Brasil, na busca pela justiça fiscal.

Deverá ser abordado ainda neste capítulo como a adimplência/inadimplência dos tributos tem papel fundamental na economia do país, e como impacta diretamente o acesso à justiça pelos contribuintes que desejam estar adimplentes. Com efeito, além de se mostrar promissor na rápida e efetiva resolução dos litígios, o instituto da arbitragem se revela favorável à sociedade, na medida em que promove a assertividade, oferecendo uma nova alternativa para além do judiciário, já engessado e entravado com o significativo contingente de demandas tributárias existentes, propondo-se sua inserção no sistema tributário brasileiro, tendo em vista, possuir lastro e viabilidade de acordo com as lições doutrinárias e análises da legislação e jurisprudência.

## 2 FUNÇÕES DA TRIBUTAÇÃO E DISPONIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Atualmente, o assunto que se revela pauta de extrema relevância no contexto jurídico nacional é a disponibilidade do crédito tributário aliado à conveniência do interesse público. Visa-se a satisfação da necessidade pelo recebimento financeiro (arrecadação tributária) para o custeio da administração pública, devendo ser levado em consideração a capacidade de pagamento dos contribuintes, que sofrem com a elevada carga fiscal presente na legislação em vigor.

Muito embora a necessidade de contribuição e custeio da administração pública seja inegável, são diversos os fatores que influenciam para a inviabilidade do adimplemento integral e sobretudo pontual por parte dos contribuintes, dentre eles, a falta de contraprestação estatal; a situação econômico-financeira, além da necessidade de aquisição de serviços básicos particulares. O que se verifica é justamente a ideia de que a administração pública é ineficiente e que por esta razão o contribuinte tem que custear serviços particulares caso queira usufruir dos serviços mais básicos, com o mínimo de qualidade (SICCA, 2004, p. 217).

A realidade fiscal brasileira, da forma que se apresenta nos moldes atuais, se revela no mínimo contraproducente na medida em que não existe uma métrica de balizamento entre as receitas e despesas dos cofres públicos, sendo certo que a sistemática de arrecadação tributária e sobretudo das medidas executórias. Com efeito, as contas públicas não se equalizam, ocasionando no aumento do déficit financeiro devido ao engessamento do sistema tributário, altamente comprometido pelas restrições legais (BOSSA, 2018, p. 52).

O que se denota é justamente a óbice ao alcance eficaz da satisfação do interesse público, ocasionando entraves para ambos os lados da relação jurídica, seja público ou privado. É nesse contexto que surgirão os conflitos tributários, partindo do pressuposto que ambas as partes da relação não se satisfazem com a realidade, seja o contribuinte pela ineficácia da prestação pública, seja o ente político pela insuficiência de numerários para o custeio da sua administração (VALENTE, 2016, p. 43-48).

Para a compreensão plena desta realidade tão presente no contexto da sociedade brasileira atual, necessário se faz retomar as bases de fundação do país e compreender as lacunas históricas que precisam ser preenchidas para que seja

alcançado um novo patamar social e legislativo, de modo que seja ao menos factível o alcance da tão almejada justiça social.

## **2.1 O CONTEXTO HISTÓRICO BRASILEIRO E AS FUNÇÕES DO TRIBUTO**

### **2.1.1 As Raízes do Brasil**

Inicialmente cabe trazer à baila o contexto histórico da construção sociológica do Brasil, entendendo sua formação e o que levou este país à sua situação atual, principalmente no que toca a segregação social e econômica que influenciam diretamente na arrecadação tributária e sobretudo na aplicação do tributo pela administração pública.

Cabe destaque ao fato de que o Brasil da forma que se verifica atualmente começa a se formar com a chegada dos portugueses e início do período de colonização, trazendo consigo toda cultura europeia e eurocêntrica na qual predominavam os lusitanos como legítimos donos deste país, sobrepujando os índios que aqui já haviam (MENEZES, 1991-1992, p. 20). Ademais, a aplicação da cultura portuguesa ao contexto colonial, faz referência ao fato de que os índios foram completamente ludibriados, acreditando que os portugueses seriam seres superiores, temidos, odiados e respeitados ao mesmo tempo (FAUSTO, 2002, p. 16).

A utilização do índio como mão de obra para a satisfação do interesse português foi breve e não alcançou seus objetivos, devendo que buscar uma forma alternativa à força de trabalho, conforme leciona Carlos Alberto Schneeberger.

Diversos fatores colaboraram para a utilização do escravo negro. A inadaptabilidade do índio ao trabalho sedentário; o fato de que entre os índios o cuidado com as plantações era uma tarefa feminina; sua forte resistência à escravidão, procurando fugir. Em casos extremos, recorriam ao suicídio. O uso do africano se ajustava aos interesses dos colonos, pois era trazido na condição de escravo já adaptado ao trabalho agrícola; o tráfico era benéfico ao governo português, que cobrava impostos sobre a mercadoria importada (SCHNEEBERGER, 2003, p. 60).

Revela-se notório o intuito português de inserir a sua cultura europeia à força no chamado “novo mundo”, que em termos de território e extensão nada tinham a ver com Portugal, sequer o clima. O que fica claro na herança ibérica é o fato de ter inicialmente a sua formação pautada em situações e comportamentos completamente estranhos e contraditórios ao Brasil, conforme extrai-se das palavras de Sérgio Buarque de Holanda (1995, p. 31).

Para Nelson Werneck Sodré (1994, p. 04), a origem colonial, não somente a nível Brasil, mas mundial, tem como cerne o transplante de civilização, ou seja, a inserção de uma cultura estrangeira no país colonizado, independentemente da receptividade, com o intuito de lucratividade. Portanto, possuindo mão de obra para atingir os seus objetivos culturais é que foram trazidos escravos ao Brasil, bem como os elementos materiais, destinando a colonização e produção ao enriquecimento dos exploradores.

Faz-se necessário compreender que o Brasil deu início ao seu desenvolvimento como país de modo equivocado e deficiente, haja vista a imposição da vontade dos colonizadores sobre os já habitantes do país. Assim, tem-se a usurpação, na qual uma civilização até então conhecida como ibérica, composta basicamente por portugueses e espanhóis, tentavam a todo custo impor suas tradições e costumes aos índios, sendo estes os primeiros a sofrerem às intervenções dos chamados ibéricos aventureiros (HOLANDA, 1995, p. 44).

O conceito de ibéricos aventureiros é trazido por Sérgio Buarque de Holanda (1995, p. 44) e estabelece a premissa de que na colonização do Brasil, os portugueses, povos aventureiros por natureza, tinham por característica principal a desvalorização do trabalho manual. Denota-se que, para estes colonizadores, somente deveria ser valorizado a descoberta e a prática de atividades que lhes proporcionavam prazer, ou seja, deveria haver sobretudo a busca pela recompensa imediata.

Nas palavras de Sérgio Buarque de Holanda,

Essa pouca disposição para o trabalho, ao menos para o trabalho sem compensação próxima, essa indolência, como diz o deão Inge, não sendo evidentemente um estímulo às ações aventureiras, não deixa de constituir, com notável frequência, o aspecto negativo do ânimo que gera as grandes empresas. Como explicar, sem isso, que os povos ibéricos mostrassem tanta aptidão para a caça aos bens materiais em outros continentes? “Um português”, comentava certo viajante em fins do século XVIII, “pode fretar um navio para o Brasil com menos dificuldade do que lhe é preciso para ir de cavalo de Lisboa ao porto”. (HOLANDA. 1995, pág. 46).

Ao analisar o contexto histórico do português aventureiro, é de se notar que o fato de não quererem se comprometer com o trabalho pesado e a construção de estruturas físicas, desaguou na opção pela escravização. Com efeito, a necessidade de constituição de uma colônia de exploração e assentamento para início da sociedade, serviram de impulso para escravatura. Este sentimento de necessidade da utilização de mão de obra escrava, estava atrelado à concepção de superioridade

européia, portanto, seres superiores aos demais povos, seja de origem indígena ou africana (SCHWARCZ; STARLING, 2015, p. 81).

### **2.1.2 A Escravidão como Fator Determinante para a Segregação Social**

Antes do tráfico negreiro, os colonizadores inicialmente optaram pela escravização dos índios, catequizando-os e utilizando-os para o trabalho braçal. No entanto, logo descobriram que a constituição física dos índios, somada aos seus hábitos sociais, os tornavam inapropriados e pouco resistentes ao trabalho manual, resultando em genocídio com baixos resultados de produtividade na colonização portuguesa e conseqüentemente, reduzindo sua lucratividade (HOLANDA, 1995, p. 47).

Diante da adversidade enfrentada, devido ao baixo rendimento do índio como escravo e sem qualquer intenção de retrocesso ou realização do trabalho por si mesmos, os portugueses encontraram uma via alternativa, o que seria mais tarde conhecido como o tráfico negreiro/escravização. Assim sendo, iniciou-se o processo de importação da mão de obra escrava africana,

Por meio da utilização de mão de obra escrava dos negros, os portugueses construíram uma sociedade tendo como base os escravos, que trabalhavam incessantemente tanto na construção dos centros urbanos quanto na realização de atividades agrícolas, nas lavouras e produção de produtos para venda e lucro dos portugueses, tais como cana de açúcar e extração de café e cacau (SKIDMORE, 1998, p. 32).

A utilização da mão de obra negra escrava possibilitou os portugueses colonizadores a estabelecerem civilizações e avançar com a sociedade colonial sobrepujando os negros e utilizando-os como massa de manobra até o seu limite. É neste contexto que surge a criação de engenhos e polífticas de extração de materiais que à época eram muito lucrativos aos portugueses, produzindo materiais como açúcar e insumos para a exportação (FAUSTO, 2013, p. 47).

Dentro do contexto da colonização e exploração da mão de obra escrava, todos os produtos que serviam para o enriquecimento dos senhores de engenho já sofriam tributação a ser paga à coroa portuguesa. Desta forma, o império português

arrecadava seus proventos por meio de tributos como o quinto, que consistia em vinte por cento do valor produzido (AMED, 2000, p. 72).

Sem desmerecer as demais sociedades que sofreram com a escravidão, resta óbvio que a utilização da mão de obra escrava pelos portugueses deixou cicatrizes e problemas que refletem até hoje no contexto social brasileiro, devendo servir como base para o entendimento da problemática central do presente trabalho. Nessa esteira, a situação social precisa ser analisada sob o prisma do caráter retributivo da administração pública por meio da arrecadação tributária e portanto, a importância da tributação e sua função social para o país.

Visando expandir o histórico da tributação no Brasil para compreensão do seu papel na atualidade, Ivone Rota Pereira leciona o que segue,

Proclamada a independência em 7 de setembro de 1822, era necessário organizar a máquina administrativa, visto que o Brasil enfrentava uma profunda crise econômica, devido ao aumento das importações e à diminuição das exportações. O sistema tributário se apresentava precário, pois não existia uma sistematização das receitas e despesas. Os tributos eram mal distribuídos.

A jovem nação herdou do período anterior um quadro tributário que impedia o seu crescimento. Os bens de consumo, ao iniciar o 1º Reinado, suportavam a maior carga dos impostos (PEREIRA, 1999, p. 250-251).

O que se denota da breve leitura acima é que a relação do povo brasileiro com a tributação desde o início tem sido conturbada, além de gerar a sensação de abusividade entre contribuinte e fisco. Este sentimento é justamente o que se tornou futuramente o conflito tributário, fomentando a inadimplência tributária e a incapacidade do poder público de agir para a melhoria do seu sistema.

### **2.1.3 Para Além da Independência: o Tributo no Brasil**

É de clareza solar que as relações étnicas e sociais começaram a se apresentar dentro dos primórdios da sociedade brasileira, seja entre os portugueses e os índios, entre os portugueses e os negros ou ainda entre os negros e os índios. Esse choque de etnias acabou por originar uma das sociedades mais miscigenadas do mundo (SCHWARCZ, 2015, p. 100).

Após todo o período da escravatura e com a queda da monarquia, sendo instalada a república e a expansão do Brasil ao país que se verifica hoje, a legislação brasileira foi evoluindo e sendo adaptada, utilizando-se como base as normas e princípios de outros países, a exemplo a Constituição alemã. Não foi diferente com os

demais ramos do direito, sobretudo, em se tratando de direito tributário e financeiro, servindo sua aplicação na sociedade tanto para arrecadação quanto para a disposição da verba em favor do social (CARVALHO, 2014, p.32).

O Brasil, construído socialmente da forma exposta, herdou da sociedade original colonizada, traços da personalidade social que moldam o brasileiro, traçando um perfil comportamental que é reproduzido ao longo das gerações, sem sequer ser percebido, como é o caso da preguiça, do racismo, até mesmo do famoso “jeitinho brasileiro”, que consiste no descumprimento claro de normas e costumes pré-estabelecidos para beneficiar determinado grupo ou pessoa (HOLANDA, 1995, p. 30).

O que se denota é que, mesmo utilizando-se de legislações estrangeiras como modelo de aplicação no Brasil, a cultura do cidadão brasileiro tende a assimilar o tributo e tributação como algo repugnante e que somente visa enriquecer os cofres públicos. O produto da arrecadação é compreendido pela população como sendo mal administrado e objeto de constantes desvios financeiros, resultando no conflito tributário entre contribuinte e Estado (VALENTE, 2016, p. 49).

O tributo possui diversas funções dentro da sociedade, principalmente quando é levado em consideração a situação histórico-racial do país, sendo absolutamente necessária para a compreensão de uma das mais importantes, a função social. Ao contrário do que se pensa, a função social do tributo vai muito além da simples arrecadação financeira; inclusive, havendo o que se entende por dever fundamental de pagar tributos, coadunando com outras espécies de deveres fundamentais constantes no sistema judicial atualmente em vigor no Brasil (PAULSEN, 2012, p. 108).

#### **2.1.4 A Função Social do Tributo**

Os deveres fundamentais intrínsecos à Constituição Federal possuem extrema relevância para o estudo da função social tributária e seu espaço na sociedade. Com efeito, pode-se estabelecer que se tratam de posições jurídicas passivas, que demonstram a dependência dos cidadãos perante o Estado, compreendendo uma verdadeira tríade entre os indivíduos, a sociedade e o Estado, por meio da relação fundamental passiva (NABAIS, 2009, p.64).

A possibilidade de aplicação dos deveres, tidos como fundamentais, na formação de determinada sociedade se revela de utilidade indispensável, sobretudo levando em consideração a conjunção de direitos e deveres impostos ao sistema judicial. Deste modo, a criação de legislação que abarque todos estes conceitos é o que norteará a boa aplicação da lei e mantenha a ordem, fazendo o cumprimento da contribuição por parte dos cidadãos, de modo cooperativo. (VALENTE, 2016, p. 28).

A Constituição Federal se utiliza destas fontes e conceitos na busca da vinculação entre Estado e cidadão tendo como um dos principais objetivos, o cunho social. Conforme reza o artigo 3º da Carta Magna promulgada em 1988, é dever do estado garantir igualdade, liberdade e justiça dentre outras importantes obrigações (BRASIL, 1988).

Cabe ao estado instituir políticas públicas que busquem a diminuição do abismo social existente no país, havendo que se observar as raízes históricas nas quais fora fundado e que deram origem à segregação social. Deve a administração pública, portanto, lançar mão de mecanismos jurídicos para a equalização das classes sociais e sobretudo a capacidade de provimento do que se entende como mínimo existencial aos cidadãos (RIBEIRO, 2008, p. 176).

Conjuntamente ao caráter social do dever de pagar tributo, a Constituição Federal busca estabelecer deveres inerentes à vinculação entre a proteção da sociedade e os indivíduos, por meio da solidariedade e cooperação na forma de prestações compulsórias. De modo amplo, estabelece limitações a certos tipos de liberdades individuais em detrimento do benefício da coletividade e cooperação, mensurando o alcance dos direitos fundamentais e atuação do legislador (CARDOSO, 2014, p.38)

O tributo, tal qual definido pelo Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), é de natureza obrigatória por possuir subjetividade coletiva, é ele que garante ingresso de verba para o orçamento, de modo que o estado possa custear e desenvolver desde atividades básicas às mais custosas. Pois bem, de modo superficial, a característica principal e perfunctória do tributo portanto é fiscal, ou seja, possui o intuito meramente arrecadatário para o custeio da administração pública.

Art. 3º. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada (BRASIL, 1966).

Muito embora o tributo tenha aparentemente o objetivo de encher os cofres públicos, sua função não pode ser limitada a uma mera prestação pecuniária por ocasião da prática de determinado fato gerador. Ademais, a intenção da arrecadação tributária é a utilização do produto em favor da sociedade, é a partir daí que se desdobra sua importância cogente e demais aplicações para combater as diferentes espécies de mazelas sociais (PAULSEN, 2012, p. 110).

O tributo possui, além da função arrecadatória, as funções de estabelecer métricas sociais de garantias do fornecimento do mínimo existencial, dignidade da pessoa humana e sobretudo a descentralização da riqueza. Estas premissas norteadoras da função tributária servem ao caráter de redistribuição financeira e cujo objetivo é pela diminuição das desigualdades sociais, conforme estatuído no artigo 170 da Carta Magna (BRASIL, 1988).

Como forma de aferição do balizamento e redução do conflito tributário, a instrumentalidade dos tributos consiste na equação do dever de pagar (obrigação) ao dever retributivo (caráter), tornando o Estado responsável pelo provimento de subsídios necessários para a garantia do mínimo existencial. Assim, tem-se a instrumentalização como ferramenta para alcançar como a arrecadação tributária, buscando equilíbrio e equidade social no intento de diminuição da desigualdade por meio da utilização do produto arrecadado (CARDOSO, 2014, p. 134).

Com efeito, a tributação alcança o patamar de instrumento indispensável para a gestão administrativa e aplicação dos recursos aliados ao interesse público. A aplicação equânime do dinheiro público, permite melhor investimento para a otimização da qualidade de vida dos cidadãos, além de tornar possível a elaboração de políticas públicas de intervenção no domínio privado, de modo isonômico (CARDOSO, 2014, p. 135).

O dever de pagar tributos, ou dever fundamental, possui dupla função no que diz respeito ao estado democrático de direito; quais sejam, a função clássica e a função da dimensão do dever de cidadania. A primeira função diz respeito ao custeio do estado e das despesas públicas, baseado na solidariedade e cidadania, enquanto a segunda fundamenta-se na obrigação do cidadão perante a sociedade, exercendo seus deveres e podendo exigir contraprestação estatal pelo cumprimento destas obrigações (NABAIS, 2010, p. 112).

De modo inequívoco, o tributo possui sobretudo uma determinada função que objetiva a estabilização da sociedade, fazendo a circulação financeira e possibilitando o investimento na sociedade que visam abraçar a população nas suas mais diversas camadas. A função social que a tributação impõe serve à população na conciliação entre público e privado, havendo que se compreender que o interesse público deriva da soma de diversos interesses privados e, portanto, merecem guarida quando da aplicação das metodologias governamentais (PAULSEN, 2012, p. 109).

Quando analisado o histórico mundial, se verifica que a função social do tributo já vem há muito sendo objeto de estudo pelos filósofos e juristas, sobretudo no que toca o seu papel perante à sociedade. Conforme se extrai da leitura de Montesquieu, é pertinente o debate sobre o que seria a ideia da existência do tributo e sua finalidade na sociedade.

As rendas arrecadadas por um Estado, definidas como uma parcela que cada cidadão dá de seu bem para ter a segurança da outra ou para fruí-la agradavelmente. Para fixar corretamente essas rendas, cumpre considerar as necessidades do Estado e as necessidades dos cidadãos. (MONTESQUIEU, 1982, p. 241)

Ao observar o contexto social brasileiro, se faz necessário estabelecer as diretrizes basilares do que se compreende por função social tributária, sobretudo os princípios constitucionais indispensáveis. Ademais, os reflexos destas diretrizes dever resvalar tanto na esfera fiscal quanto econômica, que norteiam as premissas tributárias e visam garantir a efetividade da finalidade do tributo, qual seja, a redução da desigualdade e garantia do mínimo existencial.

Base da administração tributária, o dever de solidariedade se revela cada vez mais latente no que diz respeito ao recolhimento tributário, uma vez que cada cidadão pode exigir mutuamente o cumprimento de suas obrigações tributárias. Não suficiente, a solidariedade ou cooperatividade permite ainda que esta exigência se estenda ao cumprimento do dever de pagar tributo, coadunando-se com a materialização do exercício dos direitos fundamentais estatuídos na Carta Magna (VALENTE, 2016, p. 31).

De mesmo modo que se admite a exigência mutua do pagamento tributário pelos particulares, a recíproca deverá ser verdadeira na medida em que, ao evadir-se do pagamento do tributo, o inadimplente estará indo de encontro ao coletivo. A violação perpetrada pela evasão tributária possui repercussão na medida em que acarreta em sobrecarga tributária entre os adimplentes, tendo em vista a necessidade

do custeio da máquina pública de natureza obrigatória, tornando-o engessado (CARDOSO, 2014, p.134).

Nas lições de Maria de Fátima Ribeiro (2008, p. 178), é notório que o tributo possui a função social inerente aos interesses da sociedade, devendo influenciar no comportamento dos cidadãos. Tal influencia comportamental faz um paralelo com a tributação social, ou seja, a capacidade que o tributo tem de moldar as mais diversas camadas da sociedade, respeitando o interesse individual e coletivo, protegendo o contribuinte de eventuais excessos que venham a ser perpetrados pelo Estado.

O tributo deve ser pautado nos princípios que caracterizam as limitações ao poder de tributar, devidamente estatuídos na constituição, definindo comportamentos e buscando a equidade social. A tributação não pode jamais servir como forma impeditiva da consecução do que se considera essencial aos indivíduos, mesmo que seja à uma minoria. Portanto, imprestável o tributo que somente visa a transferência de riqueza do contribuinte para o fisco, não possuindo o cunho social e proteção dos interesses coletivos e individuais (RIBEIRO, 2008, p. 179).

## **2.2 A JUSTIÇA FISCAL E O DIÁLOGO DOS PRINCÍPIOS**

Definidos os parâmetros da função social dos tributos, importa delimitar e tecer explicações acerca do conceito de justiça fiscal, podendo ser traduzido como o dever estatal de estabelecer determinada carga tributária equalizada de acordo com as carências expostas pela sociedade. Desta forma, a justiça fiscal visa garantir a possibilidade de estabilidade social, mas que ao mesmo tempo, garanta meios financeiros para que o estado possa subsidiar determinados setores que necessitem de sua intervenção.

É nesse sentido que Maria de Fátima Ribeiro estabelece as principais diretrizes do que se compreende como finalidade da tributação social.

Por isso, referida tributação deve privilegiar as necessidades essenciais da população, destacando-se a alimentação, saúde, vestuário, moradia, educação, acesso ao trabalho, livre iniciativa, livre concorrência entre outros pontos. Na prática, tais posições devem ser efetivadas por meio de leis isentivas ou com tributações simbólicas. Pelo intervencionismo político-social introduz-se na tributação o fim político-social. O tributo deve ter uma função social, tendendo a uma distribuição do patrimônio e das rendas.

O poder tributante, ao elaborar sua política tributária, deve levar em conta se o sistema tributário é justo, se trata, de maneira igual, todos os contribuintes que se encontram em situação idêntica e também se está adequado à distribuição de rendas e ao desenvolvimento econômico, favorecendo a

política de estabilização da economia, o combate ao desemprego e à inflação, entre outros aspectos.

A reforma Constitucional Tributária deverá promover prioritariamente a função social do tributo, redistribuindo riquezas, promovendo a justiça social. (RIBEIRO, 2008, p. 179).

A tributação, deve ser vista como ferramenta de alta importância para a equalização social de um país, visando alcançar o interesse público ao mesmo tempo que o concilia com o privado, em um complexo harmônico entre modernização econômica e valores sociais. Deve-se ter em vista mormente a disponibilidade financeira e a possibilidade de intervenção estatal dentro de suas atribuições para o resgate sobretudo da isonomia entre os membros da sociedade (ELALI, 2007, p. 45).

### **2.2.1 Principais Aspectos Motivadores do Conflito Tributário**

Ao deparar-se com a elevada carga tributária vigente, o contribuinte pode, como figura que está dispondo de parte do seu patrimônio, estabelecer métricas que o levem a acreditar na desnecessidade, ou ainda, optar pela recusa voluntária do recolhimento tributário. Neste sentido, ao sentir o asseveramento financeiro, este contribuinte poderá incorrer em sonegação ou evasão fiscal, justamente pela sensação de falta de amparo, aliada a ineficiência estatal, diante da necessidade de custear os mesmos serviços que são dispostos pelo setor público, mas que não lhe atendem (TIPKE, 2002, p. 111).

Klaus Tipke (2002, p. 112) aponta razões para que o cidadão opte pelo não pagamento dos tributos, indo de encontro ao dever fundamental que lhe é inerente, uma vez que admita como abusiva a carga tributária. A justificativa se respalda na hipótese em que o contribuinte, diante da contraprestação mínima ou que não lhe atinge, utiliza-se de razões egoístas, não levando em consideração o coletivo, afinal, se não o atinge, não lhe interessa.

O inadimplemento tributário, seja ele pela razão que for, resulta em impactos nefastos na coletividade e sobretudo na administração pública, que disporão de menor orçamento e invariavelmente, menor investimento para o resgate do interesse público. Tais consequências acabam por forçar os órgãos políticos a exercer majoração legislativa da carga tributária aos contribuintes adimplentes, objetivando suprir o déficit causado pelos inadimplentes (CARDOSO, 2014, p. 172).

## 2.2.2 A Justiça Fiscal

A análise da tributação sob o prisma da constituição é fenômeno patente quando se analisa às relações entre contribuinte e fisco, principalmente no que tange a perquirição pela justiça fiscal diante do inadimplemento tributário. Conforme leciona Sacha Calmon Navarro Coêlho (2005, p.93), quando se debruça acerca da legislação brasileira e sobretudo no sistema tributário constitucional brasileiro, restam visíveis os desvios quanto à finalidade do tributo, incorrendo na promoção de verdadeiros abismos sociais, ou seja, efeito reverso ao pretendido.

Em se tratando de justiça fiscal e amparo da coletividade, necessário se faz tecer reflexão acerca da equidade vindicada e qual a intensidade de sua eficácia no sistema judicial vigente. Ao se estudar as premissas da isonomia, destacam-se elementos constitucionais que são fundamentais para o seu alcance, sobretudo acerca da possibilidade de intervenção no domínio privado como forma de estabelecer parâmetros que balizem a relação tributária, impedindo a inefetiva contribuição e interferência prejudicial na vida financeira do particular (MORAES, 2003, p. 65).

É de se notar que o tributo, conforme delineado pelo legislador, vai muito além da mera arrecadação tributária, cujo fito seria simplesmente abastecer os cofres públicos, mas sim possuindo finalidades que assumem funções específicas dependendo do objetivo que pretende alcançar, conforme deverá ser melhor explicado em momento oportuno. Não obstante, a premissa da instituição do tributo na sociedade objetiva, sobretudo a diminuição das mazelas sociais, além de permitir que a administração pública reaplique estes recursos nos setores necessitados, sem prejudicar os demais (CARVALHO, 2017, p. 50).

Como forma de perseguir a justiça tributária, necessário se faz traçar um paralelo com alguns princípios inerentes ao direito tributário, a exemplo dos princípios da igualdade ou isonomia e capacidade contributiva, tendo o objetivo mor de serem os fiéis da balança nas relações contribuinte-fisco. Insta destacar ainda a legalidade, indispensável ao direito tributário, que muito embora seja apresentada como princípio por determinadas correntes doutrinárias, no presente estudo será demonstrado que em verdade trata-se de regra tributária, devendo ser abordado em momento oportuno mais à frente.

A necessidade da compreensão da organização do sistema tributário, diante de seu ordenamento jurídico e legislações que lhe norteiam, se revela indispensável para a boa articulação do estudo atinente aos tributos e propositura de uma nova via para resolução das problemáticas que atingem a sociedade, oferecendo um novo olhar para velhos debates que pairam sobre a situação financeira do erário público. Cabe, portanto, estabelecer a importância individual de cada princípio para a sistemática tributária, correlacionando com os demais princípios na persecução da justiça fiscal e equalização social.

### **2.2.3 A Igualdade e Isonomia como Fator Tributário de Discriminação**

Para José Gomes Canotilho (1999, p. 398), a igualdade possui vasto conteúdo no que diz respeito às bases do Direito, protegendo os cidadãos de práticas e imposições de desigualdade desparametrizada, ou seja, discriminados arbitriamente. Sendo assim, ao pensar em equalização tributária, necessário primordialmente estabelecer os limites de atuação e meios de evitar discriminação arbitrária através das lacunas do texto legal.

Com relação ao binômio arbítrio e igualdade, José Gomes Canotilho (1999, p. 403) leciona,

“ainda hoje seja corrente a associação do princípio da igualdade com o princípio da proibição do arbítrio, este princípio, como simples princípio de limite, será também insuficiente se não transportar já, no seu enunciado normativo-material, critérios possibilitadores da valoração das relações de igualdade ou desigualdade” (CANOTILHO, 1999, p. 403).

Na realidade do sistema judicial brasileiro a economia e o interesse público agregam relevância que impacta na dificuldade da consecução da igualdade tributária conforme previsto na Constituição. Diante do interesse econômico e sobretudo da fúria arrecadaria perpetrada pelo fisco, a importância maior é dada à arrecadação, sobrepesando sobre os setores mais frágeis da sociedade e principalmente os que possuem condições financeiras inferiores, que não poderão arcar com a carga tributária impingida, enquanto os mais abastados não são afetados com o mesmo impacto (SICCA, 2004, p. 258).

Ao observar o texto constitucional, percebe-se que ao tratar de igualdade, o constituinte objetivou não o tratamento igual indiscriminado, mas sim a possibilidade de trazer igualdade a todos os brasileiros, independentemente da sua condição social.

Nesse contexto, se faz premente a compreensão da igualdade tributária como isonomia tributária, ou seja, a possibilidade de estabelecer tratamento diferenciado com o objetivo de igualar pessoas em situações distintas.

Estatuído no artigo 150, II da Carta Magna (BRASIL, 1988), o princípio da isonomia tributária vincula todos as esferas de competência (Federal, Estadual e Municipal) à vedação de tratamento desigual entre contribuintes que apresentem estar em pé de igualdade, uma vez que se trata de garantia fundamental individual. Assim, verifica-se a necessidade de estabelecer ponto de discriminação para determinar o grau de desigualdade entre os contribuintes que residem e são tributados no Brasil (SICCA, 2004, p. 260).

O princípio da isonomia tributária, no auge da sua aplicabilidade resvala na legalidade, também basilar para o direito dos tributos na medida em que determina a necessidade da construção legislativa de graduação e nivelamento para que haja o fator discriminador. Sendo assim, não há como desvincular isonomia de legalidade, uma vez que perene a necessidade de regulamentação dos elementos que sustentam a isonomia e aplicação de medidas desiguais, aos contribuintes em situações não-equivalentes (CANOTILHO, 1994, p. 381).

Para Hugo de Brito Machado (1994, p. 54), o alinhamento entre os princípios da isonomia e da legalidade, tratam-se de um imperativo de hipoteticidade, ou seja, são pensados com o intuito de determinar justamente condutas de regência dos tributos. Nesse diapasão, ao adotar normas regulamentadoras, o legislador deixa de considerar as individualidades dos sujeitos, sobretudo no que toca a sua personalidade e posição social. Assim, no caso de haver aplicação desmedida ou descalibrada da lei, ferirá de morte a própria regra da legalidade, enquanto a isonomia por seu turno não demonstra mesmo risco.

No que diz respeito à construção de critérios para o controle de constitucionalidade dos princípios e leis que versam sobre o direito tributário, sobretudo tratando-se de capacidade contributiva e institutos como a isenção, por exemplo, admite-se o princípio da isonomia como facilitador e promovedor de sua aplicabilidade. Não obstante, A utilização deste princípio como norma cogente permite a aferição de compatibilidade com a Carta Magna, além de interferir positivamente no intento de um sistema tributário capaz de garantir equidade aos contribuintes, a

exemplo da redistribuição de riquezas, diminuição do abismo social e desenvolvimento da sociedade (SICCA, 2004, p. 221).

Noutro giro, não fosse suficiente a aplicação da isonomia como meio para o controle de constitucionalidade, merece ser admitido este princípio como bifuncional, ou seja, possuidor de duas funções a serem aplicadas em situações específicas, quais sejam, função impeditiva de discriminação arbitrária e a função equalizadora de indivíduos em situação de paridade (SICCA, 2004, p. 221). A possibilidade desta dupla função versa justamente sobre a viabilidade deste princípio na fiscalização de abusividades ou inconstitucionalidades que venham a ser praticadas pelos órgãos políticos, possibilitando sua regulação.

Necessário se faz lembrar o conceito básico de isonomia com ênfase no âmbito fiscal, sendo melhor compreendido o cerne do debate que se propõe nesta obra. Para o direito tributário, o princípio da isonomia consiste não em tratar todos os indivíduos de modo igual e indistinto, mas sim atribuir o reconhecimento da existência de determinados níveis de segregação entre a sociedade e sobretudo às pessoas, justificando determinado tratamento desigual a um grupo em detrimento de outro, desde que estabelecido o mensurador da desigualdade (CARVALHO, 2017, p. 51).

Importante ressaltar que não se está tratando de igualdade pura e simples, mas a compreensão da existência de indivíduos em situações diversas e desiguais que justifiquem a aplicação de tratamento diferenciado. Assim, estabelecido o evento discriminador a um indivíduo ou grupo de indivíduos, merece atenção e tratamento especial no que diz respeito à aplicação de certos benefícios, para que a partir daí, possam competir de modo paritário na sociedade.

Ruy Barbosa conceitua a isonomia destoando do que seria a igualdade pura e indiscriminada.

A regra da igualdade não consiste senão em quinhonar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigualam. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade... Tratar com desigualdade a iguais, ou a desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real. (BARBOSA. 1920, p. 10)

Celso Antônio Bandeira de Mello conceitua a isonomia/igualdade como fundada em quatro pilares.

a) que a desequiparação não atinja, de modo atual e absoluto, um só indivíduo; b) que as situações ou pessoas desequiparadas pela regra de direito sejam efetivamente distintas entre si, vale dizer, possuam características, traços, nelas residentes, diferenciados; c) que exista, em abstrato, uma correlação lógica entre os fatores diferenciais existentes e a distinção de regime jurídico em função deles, estabelecida pela norma

jurídica; d) que, in concreto, o vínculo de correlação suprarreferido seja pertinente em função dos interesses constitucionalmente protegidos, isto é, resulte em diferenciação de tratamento jurídico fundada em razão valiosa – ao lume do texto constitucional – para o bem público.

E conclui seu raciocínio,

Não basta, pois, poder-se estabelecer racionalmente um nexo entre a diferença e um conseqüente tratamento diferenciado. Requer-se, demais disso, que o vínculo demonstrável seja constitucionalmente pertinente. É dizer: as vantagens calçadas em alguma peculiaridade distintiva não de ser conferidas prestigiando situações conotadas positivamente ou, quando menos, compatíveis com os interesses acolhidos no sistema constitucional.

Reversamente, não podem ser colocadas em desvantagem pela lei situações a que o sistema constitucional empresta conotação positiva. Deveras, a lei não pode atribuir efeitos valorativos, ou depreciativos, a critério especificador, em desconformidade ou contradição com os valores transfundidos no sistema constitucional ou nos padrões ético-sociais acolhidos neste ordenamento. (MELLO, 1999, p. 41-42)

A necessidade de aplicação da isonomia visando o tratamento especial a determinado grupo ou pessoas é característica inerente ao sistema judicial em vigência, versando especificamente sobre direitos fundamentais estabelecidos pelo texto constitucional. O legislador, ao estabelecer o caráter isonômico previsto na Carta Magna, institui o condão de oferecer suporte e subsídio aos menos favorecidos, conferindo aos afetados a oportunidade de alcançar estabilidade social por meio de menor carga tributária.

Em se tratando de medidas diferentes em razão do contribuinte, estas devem ser aplicadas irrenunciavelmente de modo racional, havendo a aplicação de relevantes fatos jurídicos e desde que não arbitrários. Deste modo, as condutas onerosas, assim como as mais favoráveis aplicadas de modo diferenciado entre os contribuintes sem o cumprimento da racionalidade, somente iriam de encontro ao próprio princípio em si (SICCA, 2004, p. 220).

Para Canotilho (1994, p. 382), a ideia da isonomia na sua acepção, trata-se de juízo tautológico que permitiu a criação do modelo de vedação da conduta arbitrária, ou seja, não há a possibilidade de uma isonomia irrefreada ou desparametrizada. Sendo assim, não há abertura na legislação para que o órgão político se utilize da norma para exprimir seu arbítrio ou conferir benefícios indiscriminados.

Gerson dos Santos Sicca (2004, p. 216), dispõe sobre as finalidades da isonomia tributária e tece crítica ao assunto,

A indagação jurídica sobre a isonomia tributária põe em causa a tendência atual, presente na prática neoliberal, de generalização e manutenção da desigualdade, impondo-se uma série de políticas que beneficiam a concentração do capital e submetem grande parte da carga tributária às camadas menos favorecidas da população, no intuito de ampliar as isenções

para certos segmentos do setor produtivo e do capital especulativo e, a fim de não prejudicar a arrecadação, jogar a conta da perda para a população trabalhadora (operação que tem no Imposto de Renda/Pessoa Física instrumento decisivo).

Essas diretrizes tributárias contribuem para o “engessamento social”, ao facilitar o acúmulo de capital por parte das camadas mais altas e impor severas restrições aos rendimentos assalariados.

A falta de oportunidades e abismos sociais gerados pelo contexto histórico à determinadas comunidades do Brasil, justificam a necessidade da aplicação da isonomia tributária, visando o tratamento especial aos indivíduos que demonstrem cumprir a necessidade e o aspecto discriminador legal. Portanto, a inserção de políticas públicas por meios tributários como forma de desenvolvimento social e disposição de oportunidade possibilita aos habitantes de determinada comunidade a alcançar ascensão social, além da justiça fiscal.

#### **2.2.4 Capacidade Contributiva Derivada**

Outro dos princípios basilares para perseguição da justiça fiscal é o princípio tributário da capacidade contributiva, sendo definido por alguns como derivativo da isonomia, mas que difere em sua essência, conforme deverá ser devidamente explicado mais a frente. Segundo o jurista alemão Klaus Tipke (2002, p. 27), é o princípio que define a necessidade de maior contribuição aos que mais demonstram riqueza e está presente em legislações esparsas por todo o globo terrestre, com o intuito de prezar pela consciência jurídica e aliar-se ao Estado democrático de direito.

É natural que problemas sejam revelados quando se estuda institutos jurídicos, como é o caso da igualdade tributária, que necessita de identificação constitucional plena para delinear os seus limites dimensionais e aplicabilidade. Outrossim, ao se voltar ao contexto Constitucional acerca da dinâmica funcional de igualdade, cabe destaque à capacidade contributiva como derivativo deste princípio, exigindo o fator de discriminação como sua principal dimensão e remontando o instrumento positivado para limitar sua aplicação.

Tendo em vista as limitações e aplicabilidades intrínsecas à capacidade contributiva, se revela plausível que o legislador estabeleça mensuração acerca da incidência e intensidade acerca da contribuição exigida a partir da sua demonstração de riqueza, algo que, no mínimo, pode servir como norteador no caminho pelo alcance da justiça fiscal. Noutra giro, a capacidade contributiva tem como aspecto

característico principal a progressividade, autorizando maior incidência em detrimento da maior demonstração de riqueza demonstrada pelo contribuinte perante a sociedade e o fisco.

A capacidade contributiva, como princípio derivativo e direcionado apresenta menor tribulação em sua aplicação, quando comparado ao princípio da isonomia, havendo que utilizar-se de preceitos isonômicos já estatuídos para, com refino, aplicar intensidade de tributação de acordo com a demonstração de riqueza do contribuinte (MACHADO, 1994, p. 59). Outrossim, a capacidade contributiva utiliza-se de institutos como a progressividade para estabelecer a medida de intervenção patrimonial aliada à compreensão de que a contribuição de acordo com a possibilidade financeira não impedirá que o cidadão viva dignamente com o valor remanescente, após o pagamento do tributo.

Ao estudar a capacidade contributiva no direito tributário, percebe-se que este princípio instrumentaliza ao mesmo passo que viabiliza a aplicação de tratamento diferenciado à contribuintes que se encontrem em situações desiguais (DERZI *apud* BALEEIRO, 1997, p. 529). Ademais, admite-se ainda a possibilidade de individualização dos tributos de modo equitativo na medida em que estabelece um marco inicial comum a todos os contribuintes, de modo que possam ser diferenciados ao longo do tempo de acordo com seus ganhos, concorrendo livremente e sem que existam privilégios (SICCA, 2004, p. 220).

Para Sampaio Dória (1986, 128), a tributação brasileira e o poder de tributar emana a necessidade de impor discriminação, facultado ao exercício do ente tributante a aplicação de tributação diferenciada de acordo com a capacidade individual de cada contribuinte, desde que alinhado ao texto constitucional. Necessário se faz denotar que a régua da desigualdade, de acordo com o conceito de isonomia, tem como objetivo a promoção da possibilidade de intervenção do Estado no patrimônio dos contribuintes que demonstram maior riqueza.

Visando promover redistribuição de riquezas no contexto social, possibilitando a descentralização de capital nas mãos de uma minoria, a capacidade contributiva exprimida no artigo 145, parágrafo único da Constituição Federal (BRASIL, 1988), não pode ser confundido com a proporcionalidade das alíquotas tributárias. O propósito da diferenciação entre os institutos da proporcionalidade e capacidade contributiva por meio da progressividade, é justamente no resultado da intensidade de incidência

tributária aumentada de acordo com a demonstração financeira individual e consequentemente promovendo justiça fiscal (MACHADO, 1994, p.56).

Não há como tratar do princípio da capacidade contributiva desassociado à igualdade, devido a sua natureza derivada. De outro lado, também é necessário trazer à baila que não se pode restringir ou esgotá-lo no princípio da igualdade, utilizando-se deste como fundamento e meio para expansão. O fundamento principal é a inserção de um aspecto material no alcance da justiça tributária. Para atingir este patamar, não pode este princípio se ater tão somente à critérios discriminativos e obstar arbitrariedade e irrazoabilidade, mas sim estabelecer o ponto crucial de obtenção de justiça, por meio da possibilidade individual de contribuição (ANDRADE, 2001, p. 127).

A tentativa de alcance da justiça fiscal é o pilar principal que fundamenta a capacidade contributiva, enquanto a igualdade possui certa relatividade na medida em que autoriza o cotejo de duas situações conflitantes (quem é igual e quem não é). A grande questão é que mesmo que existam critérios e objetos muito bem definidos, estes dois princípios se revelam indissociáveis no sistema judicial tributário (SICCA, 2004, p. 221).

O que difere a capacidade contributiva dos demais princípios é a sua função objetiva, havendo que ser levado em consideração a presunção de riqueza por meio de fatos explicitados pelo contribuinte, sendo este o intuito do legislador no texto constitucional. Com efeito, ao estabelecer este nexos presuntivo, impõe-se que a tributação incida de modo progressivo de acordo com a demonstração financeira do indivíduo, ou seja, existem “faixas de riqueza” que delimitam este aumento tributário.

Para que seja possível a relativização de um princípio tributário, necessário se faz pressupor a existência de outra norma constitucional conflitante com o objetivo do princípio em apreço. Assim, caso não haja norma conflitante ou que necessite ser suprimido em favor de outro, o princípio deverá prevalecer como forma de preservação e garantia de efetividade do texto constitucional (ALEXY, 2008, p. 93).

Robert Alexy estabelece este conflito como sendo, o que ele define como colisão de princípios.

As colisões entre princípios devem ser solucionadas de forma completamente diversa. Se dois princípios colidem – o que ocorre, por exemplo, quando algo é proibido de acordo com um princípio e, de acordo com o outro, permitido -, um dos princípios terá que ceder. Isso não significa, contudo, nem que o princípio cedente deva ser declarado inválido, nem que nele deverá ser introduzida uma cláusula de exceção. Na verdade, o que ocorre é que um

dos princípios tem precedência em face do outro sob determinadas condições (ALEXY, 2008, p. 93).

Em se tratando desta colisão de princípios, a norma tributária impõe que haja consonância entre o texto legal e os princípios que norteiam o direito tributário para que seja possível alcançar a justiça fiscal. Deste modo, para a pesquisa proposta no presente trabalho, os princípios devem possuir natureza colaborativa, havendo que serem pertinentes para o resgate do equilíbrio fiscal e cumpram a sua função social amplamente debatida neste tópico.

Por este caminho é que se faz necessário estudar as formas de aplicação do tributo no campo social além de sua função, a sua aplicabilidade prática, demonstrando a possibilidade de tornar o tributo uma ferramenta cujo objetivo é beneficiar os contribuintes que necessitam da atuação estatal, permitindo que estes se desenvolvam na sociedade, conferindo oportunidades proporcionadas pela efetividade do sistema tributário, a exemplo dos incentivos/benefícios fiscais.

## **2.3 BENEFÍCIOS FISCAIS COMO POLÍTICAS PÚBLICAS NA BUSCA PELO EQUILÍBRIO SOCIAL**

Compreendida a relevância da função social do tributo objetivando a justiça fiscal, momento é de desenvolver estudo acerca da possibilidade de coadunação entre estes e o sistema tributário nacional, mais precisamente sobre os benefícios fiscais. Com efeito, a utilização de tais benefícios, constitucionalmente previstos, possui o intuito de alcançar equilíbrio entre as camadas sociais, sendo medida que se impõe para a saúde financeira do Estado, devido a capacidade de exercer impacto financeiro na localidade/setor que sofre intervenção.

### **2.3.1 A Extrafiscalidade Tributária**

Dentro das possíveis características do tributo, destaca-se a extrafiscalidade, que consiste na autorização constitucional aos órgãos políticos de intervenção no domínio econômico por meio de alguns tributos, com intuito regulador de mercado e comportamentos (Becker, 2007, p. 623). Dentro das suas atribuições, a extrafiscalidade tributária possui o condão de determinar a medida na qual o governo

intervém em determinado ramo ou setor da economia, podendo se traduzir inclusive na forma de políticas públicas (MEIRELLES, 1979, p. 57).

O Estado no intuito de cumprir o papel da figura regulamentadora instituiu tributos que possuíssem a função de intervir no domínio econômico, sendo capaz de controlar atividades específicas que fossem compreendidas naquele momento como necessárias (incentivar) ou supérfluas (desestimular), diante do contexto histórico-econômico que se apresentasse.

Para Alfredo Augusto Becker (2007, p. 628), os tributos, conforme determina a legislação, possuem naturalmente duas possíveis características, fiscal ou extrafiscal, de acordo com a sua finalidade social. A característica fiscal, trata-se da forma mais primitiva do tributo, se resumindo à mera função arrecadatória, isto é, de trazer volume financeiro aos cofres públicos. Por seu turno, a extrafiscalidade tem como intuito ir além da mera arrecadação, buscando estabelecer comportamentos e determinar caminhos a serem adotados pela sociedade e economia, estabelecendo qual a importância das políticas públicas aplicadas aos meios alternativos que visem solucionar os conflitos tributários e, a partir desta compreensão, possa se propor uma medida que seja eficiente na perquirição da justiça fiscal, o objeto desta obra, a arbitragem tributária.

A atribuição da característica extrafiscal do tributo, determina comportamento aos contribuintes para que façam ou deixem de fazer determinada ação de interesse governamental dentro das suas atividades específicas. Neste contexto, a extrafiscalidade se apresenta de modo divergente da capacidade contributiva e da progressividade, sobretudo quanto a natureza do tributo extrafiscal não comportar tais institutos, devendo sê-los aplicados, sempre que possível, tão somente aos tributos cuja característica seja fiscal (CARRAZZA, 2022, p.380 – 381).

A contrário *sensu*, Sacha Calmon Navarro Coelho (2006, p. 411) leciona que a Constituição não restringe de modo totalitário à aplicação dos princípios da capacidade contributiva e progressividade, aos tributos que possuam natureza extrafiscal e a possibilidade de se atribuir faceta extrafiscal ao IPTU e ao ITR, por exemplo. Ademais, quando se trata dos princípios da igualdade, não-confisco e capacidade contributiva, o que se procura em verdade é o controle jurisdicional e político tributário, portanto não se apartando de modo completo.

É de se observar que a característica extrafiscal de um tributo tem como fundamento o regular exercício do poder de polícia conferido ao poder público pela legislação tributária. Neste contexto, o Estado possui a faculdade de intervenção no domínio econômico de acordo com as necessidades que o interesse público impõe, assim é a inteligência do artigo 78 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966).

Art. 78: Considera-se poder de polícia a atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato em razão do interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais coletivos.

O poder de polícia pode ser conceituado como a expressão dos atos promovidos pela administração pública, sejam normativos ou concretos, que condicionem dentro dos rigores legais, a propriedade e liberdade dos indivíduos, por meio de ações que podem ser preventivas, repressivas ou meramente fiscalizadoras. Outrossim, o poder de polícia tem como objetivo a imposição coercitiva aos contribuintes, um dever de abstenção para o alinhamento com os interesses sociais e normativos sistemáticos (MELLO, 2010, p. 837).

Dentro das atribuições da extrafiscalidade e no intuito de prevenção contra condutas que violem o interesse público, o Estado possui duas possibilidades, quais sejam, criar lei que torne ilícito tais condutas (direção) ou instituir tributo extrafiscal para alcançar seus objetivos (indução). Cabe tecer breve estudo acerca das normas de direção e indução acima estabelecidas, que vão determinar as condutas a serem adotadas pelos cidadãos no âmbito das suas competências (SCHOUERI, 2005, p. 40).

Com o objetivo de viabilizar o incentivo de setores ou atividades determinadas pelo Estado, apresentam-se como meio legal de exposição da extrafiscalidade os benefícios fiscais cujo objetivo é o alcance de determinados resultados por meio de redução da carga tributária do público ou localidade alvo. Noutro giro, da mesma forma que os benefícios são possíveis, os desestímulos são recíprocos na exata medida em que são majorados ou instituídos determinados tributos extrafiscais com o objetivo de coibir indiretamente comportamentos desinteressantes ao Estado, mesmo que lícitos.

O tributo extrafiscal na modalidade indutora, pode se apresentar na forma de beneficiamento, quando existe o incentivo à adoção de comportamento de interesse do estado por parte dos cidadãos através da legislação, ou na modalidade de

agravamento, isto é, a modificação da norma tributária para que se torne mais gravosa quando da prática do comportamento indesejado para o aumento da carga tributária (NOBREGA CÂMARA, 2013, p. 5). Assim sendo, necessário se faz ponderar os efeitos destes institutos, podendo, na hipótese de agravamento, o contribuinte afetado optar por se comportar de maneira a evitar o fator agravante, para não aumentar a carga tributária. Conquanto no beneficiamento, existe o incentivo pela adoção de comportamento pretendido pelo Estado visando redução dos custos tributários.

### **2.3.2 Políticas Públicas e Benefícios Fiscais**

O Estado brasileiro refletido na Constituição Federal de 1988 tem por dever garantir o provimento do mínimo existencial e igualitário entre as mais diversas regiões do país, razão esta que respalda a perseguição da justiça fiscal. Dentre os aspectos de garantia do mínimo existencial, a legislação ao estabelecer a possibilidade de intervenção no domínio privado por meio da extrafiscalidade, atrai a flexibilização tributária como uma forma de incentivar e viabilizar a ascensão de indivíduos que necessitam de suporte estatal (PAULSEN, 2012, p. 12).

Servindo aos propósitos da função social do tributo e objetiva o alcance pelo provimento do mínimo existencial à sociedade, os benefícios fiscais como forma de políticas públicas se revelam ferramentas bastante relevantes para o resgate da isonomia entre as regiões do Brasil (MACHADO, 2015, p. 507-509). A implementação de tais benefícios encontram barreiras no campo prático quando se deparam com o engessamento da administração pública e sobretudo do interesse público, na exata medida em que o Estado precisa editar legislação específica para que vigorem, implicando em problemáticas como renúncia fiscal e indisponibilidade do crédito tributário, a serem abordada mais à frente no presente trabalho.

A aplicação de benefícios fiscais que visam a flexibilização tributária é justamente o que pode se vislumbrar como fundamento extraído quando da implementação de legislações que possam facilitar tanto o pagamento quanto o recebimento dos tributos na relação contribuinte-fisco. Com efeito, de modo que seja possível o aprofundamento nos estudos de incentivos/benefícios fiscais e políticas públicas, necessário se faz *a priori* compreender em que contexto estas possibilidades jurídicas podem ou devem ser utilizadas (PIVA, 2014, p. 39).

É de importância salutar o direcionamento específico do público alvo que se pretende abarcar com os benefícios fiscais, bem como sua intensidade e resultado almejado com a flexibilização ou redução tributária (MACHADO, 2015, p. 510). Ao analisarmos o contexto histórico, observa-se que com a evolução das sociedades e o crescimento mercadológico atrelado ao volume financeiro, restou indissociável a criação de mecanismos de intervenção estatal reguladores/niveladores, permitindo o aquecimento ou resfriamento de determinadas atividades econômicas (BIELSA, 1951, p. 5).

Denota-se a importância de ressaltar a natureza compulsória do tributo, vital para a arrecadação e administração pública, servindo como fonte de renda orçamentária para o custeio da máquina pública. Portanto, o comportamento obrigatório de pagar o tributo afasta qualquer possibilidade de voluntariedade, podendo o Estado utilizar do tributo para funções além da arrecadação simples, mas ainda como forma interventiva (CARVALHO, 2017, p. 60).

Importa advertir sobre a abrangência da atuação conferida ao poder público para que não incorra em abusividades quando se trata de tributos extrafiscais, sobretudo nos tributos que possuem a extrafiscalidade inerente à sua existência, no intuito de não beneficiar minorias detentoras da maior parte do capital. Assim, deve ser ponderado o limite de atuação do Estado acerca dos benefícios conferidos, uma vez que impossível questionar a legitimidade de medidas adotadas em conformidade com a lei ao perseguir a justiça fiscal e redistribuição de renda que, diga-se de passagem, é vaga (SICCA, 2004, p. 214).

A administração pública possui como objetivo principal a utilização dos valores auferidos pela tributação no suporte aos cidadãos e a sociedade de forma assistencialista, provendo consciência coletiva de contribuição para o bem comum (BARROS, 2017, p. 70). No entanto, esta possibilidade está atualmente restrita ao poder público e ao que se pode compreender como interesse público, havendo clara centralização do Estado em tais atribuições, conferindo-lhe exclusivamente, a disponibilidade para intervenção no domínio privado, independente dos interesses e organizações privadas, mas que será objeto de capítulo próprio em momento posterior.

### 2.3.3 Renúncia e Responsabilidade Fiscal

Ao utilizar-se da prerrogativa de renunciar determinada arrecadação como estratégia de gestão, o Estado gera, portanto, impactos nos cofres públicos de forma mormente negativa. Sendo assim, não há alternativa, senão refazer o planejamento orçamentário, objetivando equacionar a projeção dos valores que não serão recebidos, devendo ser compensadas através de outros setores, evitando assim, déficit orçamentário em razão da renúncia de arrecadação, ou seja, estabelecendo sempre um fiel da balança para que não haja prejuízos injustificados (ROSA, 2009, p. 50).

Caso não seja prevista e sobretudo compensada a diferença orçamentária por conta da despesa renunciada pelo benefício fiscal, o administrador público incorrerá em crime de responsabilidade fiscal justamente pela renúncia de receita de modo indiscriminado, o que claramente não é o objetivo do presente estudo. Assim, necessário se faz balizar o benefício fiscal almejado e o objetivo que se pretende, sob pena de incorrer em crime de responsabilidade, conforme leciona Marcio Novaes Cavalcanti (2001, p. 50) acerca dos objetivos da lei de responsabilidade fiscal.

As razões a justificar o advento da LRF encontram-se cinco situações distintas, a saber: a primeira, está na Constituição de 1988 ao descentralizar a receita sem a devida descentralização administrativa que forçaria o Governo Federal a gastar mais do que suas receitas podiam pagar, gerando pressões inflacionárias e desequilíbrios macroeconômicos. A segunda questão reside na multiplicação irracional de Municípios que têm por direito o recebimento de recursos financeiros sem o devido cálculo de sua contribuição nas receitas.

E conclui seu raciocínio comentando a função da responsabilização fiscal pelo uso indiscriminado do poder público de tributar.

A terceira questão está na autonomia dos Estados-membros para conceder incentivos fiscais para beneficiar e atrair investimentos, definida na LRF como renúncia fiscal e divulgada pela imprensa como “guerra fiscal” entre os Estados. A quarta questão diz respeito aos governadores, que não satisfeitos com a prática da renúncia fiscal, passam a utilizar bancos estatais para refinar impostos estaduais devido pelas empresas, a juros favoráveis e em prazos longos. Por último, em consequência direta destas distorções, observa-se a criação de mecanismos artificiais nos orçamentos, como projetos de infra-estrutura ou de desenvolvimento, responsáveis pelo aumento do déficit público dos Estados, obrigados a emitir títulos públicos ou tomar empréstimos financeiros, devido à postura irresponsável dos Governadores.

O aspecto motivador ao fisco para renunciar arrecadação em determinado setor ou localidade, é o simples fato de haver interesse público no aquecimento deste, fomentando-o de modo que possa compensar a renúncia ora proposta e promover

benefícios sociais que supram conjuntamente aos objetivos do interesse público. Pensando justamente nestas consequências é que a Constituição Federal (BRASIL, 1988) insculpe em seu artigo 151, I, os benefícios fiscais como institutos fomentadores da economia em momentos de necessidade, inclusive trazendo o caráter extrafiscal já outrora apresentado como principal justificativa.

Como forma de política pública, os benefícios fiscais, tem como intuito basal, a equalização dos setores econômicos nas diversas regiões do país, norteando-se na premissa de que o orçamento fiscal e de investimento devem ter, como objetivo, a diminuição da desigualdade inter-regionais destes setores, sendo este o entendimento de Hugo de Brito Machado (2001 p. 305). Assim sendo, é forçoso reconhecer a extrema importância dos incentivos fiscais para o bom funcionamento da economia brasileira, quase que simbiote ao sistema financeiro estatal, principalmente no que diz respeito à arrecadação tributária.

Em consonância, destaca-se o entendimento de Paulo de Barros Carvalho (2011, p. 524),

as isenções fiscais são um forte instrumento da extrafiscalidade. Dosando equilibradamente a carga tributária, a autoridade legislativa enfrenta as situações mais agudas, onde vicissitudes da natureza ou problemas econômicos e sociais fizeram quase desaparecer a capacidade contributiva de certo segmento econômico geográfico ou social. [...] fomenta as grandes iniciativas de interesse público e incrementa a produção, o comércio e o consumo, manejando de modo adequado o recurso jurídico das isenções. (CARVALHO, Paulo de Barros. 2011, pag. 524).

A renúncia fiscal aqui trabalhada, é de necessidade salutar para a redução da carga tributária por parte dos contribuintes, que exercem as mais diversas atividades comerciais e que estão sujeitas às intempéries da economia, como ocorreu com a COVID-19, por exemplo. Portanto, diante das adversidades, a sociedade necessita de fomento e subsídios para que seja reestabelecida ou aquecida determinada atividade econômica, para que haja equilíbrio financeiro e possibilite a manutenção de seus negócios.

De modo convergente é o entendimento difundido por Hugo de Brito Machado (2001, p. 169), ao lecionar que a Constituição Federal estabelece de modo claro e inequívoco ressalva ao vedar a instituição de tributos uniformes no território brasileiro, trazendo exceção aos incentivos fiscais quando concedidos objetivando o desenvolvimento socioeconômico em determinadas localidades no Brasil. Para que haja o incentivo fiscal, primeiramente deve ser imposta determinada contraprestação em favor do Estado, caso contrário não haveria sentido fomentar determinado setor

ou região, sem que houvesse benefício do interesse público, tornando viável como espécie de política pública.

#### **2.3.4 A Necessidade dos Benefícios/Incentivos Fiscais para a Organização Econômica e Social do Estado**

Faz-se necessário compreender que o intuito da utilização de benefícios fiscais é, sobretudo, a perquirição por justiça social utilizando-se de incentivo à determinadas atividades econômicas. Outrossim, pretente satisfazer geração de emprego e renda nestes setores adotados, que contra prestarão ao estado na forma de arrecadação, aumentando fatos geradores de tributos devido à circulação financeira.

Ao incentivar determinado local ou setor, o governo acaba por criar atrativos para que empresas invistam neste local, desde que dentro dos limites firmados pela Constituição e ainda Lei de Responsabilidade Fiscal. Assim, obedecendo as fronteiras, evita-se a criação destes institutos de forma desmedida, tendo como consequência outros problemas, como por exemplo, manipulação do poder público (CALDERARO, 1980, p. 29). Servindo as políticas públicas por meio dos incentivos fiscais tão somente como forma de governamentalidade responsável (FOUCAULT, 2008, p. 143-144).

Neste mesmo raciocínio é que Geraldo Ataliba e José Artur Lima Gonçalves convergem, salientando a objetivação deste instituto para o cumprimento de determinado fim social promovido pelo estado, configurando práticas de atividades econômicas de interesse público e corroborando para o avanço socioeconômico (ATALIBA; GONÇALVES, 1991, p. 162-179). É notório que a promoção de benefícios fiscais possibilita a transferência de responsabilidade do setor público para o privado, observando que ao fomentar determinada região, a sociedade será brindada com maior oferta de emprego, desenvolvimento urbano e poderá alcançar, por meio de sua força de trabalho, melhores condições de vida, tais como moradia, alimentação e estudo.

Necessário se faz analisar os benefícios fiscais sobre óticas pouco utilizadas em sua aplicabilidade prática, a exemplo do princípio da subsidiariedade. Conforme se verá, a aplicação dos benefícios fiscais como forma de política pública sob o prisma do princípio da subsidiariedade, se revela possibilidade muito útil ao contexto

legislativo pátrio. Compreender que os incentivos fiscais podem se utilizar da viabilização proporcionada por ferramentas pouco usuais, como é o caso da subsidiariedade, permitindo o desenvolvimento dos interesses particulares alinhados ao interesse público, cujo objetivo é atingir a justiça social e fiscal, é oferecer meios para a organização tributária.

## **2.4 O PRISMA DO PRINCÍPIO DA SUBSIDIARIEDADE**

A possibilidade de aplicação do princípio da subsidiariedade no contexto tributário brasileiro por meio de políticas públicas, se revela via interessante quando se trata de encontrar alternativas para o engessamento do sistema tributário conforme atualmente se verifica. A utilização de normas (regras e princípios) como delimitadores da aplicação tributária é indispensável para a justiça, servindo como mandamento nuclear do sistema constitucional brasileiro que se propaga para as mais diversas normas, permitindo evitar distorções legislativas conferindo-lhes harmonia entre as partes da relação tributária, viabilizando a aplicação da lei dentro dos limites estabelecidos pelas regras e/ou princípios (MELLO, 2003, p. 91).

Reverberam alguns questionamentos a serem sanados no presente tópico, utilizando-se como base o princípio da subsidiariedade no contexto desta dissertação. Portanto cabe esclarecer se o princípio da subsidiariedade autoriza a diminuição da soberania do estado e qual medida essa vinculação está ligada com a jurisdição para respaldar as medidas alternativas de solução do conflito tributário, principalmente a arbitragem tributária, bem como em que termos o princípio da subsidiariedade pode ser considerado um princípio constitucional.

### **2.4.1 Entre Regras e Princípios: A Legalidade Como Regra Constitucional**

De forma a possibilitar a utilização das normas (regras e princípios) disponíveis nos mais diversos graus da legislação brasileira, primordialmente deve ser observada a legalidade como regra basilar do direito positivado, estatuído no inciso II do artigo 5º da Constituição Federal (BRASIL, 1988). Esta regra confere norteamento e determina a necessidade de previsão legal (lei) para que se institua qualquer norma de direito, sendo indispensável a sua aplicabilidade, portanto, à esfera fiscal.

Conforme se verifica das lições de Paulo de Barros Carvalho (1997, p. 139), a legalidade estabelece a necessidade de legislação específica para a aplicação de normas jurídicas inaugurais de modo geral, tendo como objetivo a adoção de condutas sociais aos indivíduos.

Assim, cabe a compreensão de que, muito embora seja corriqueiramente compreendida como princípio, a legalidade tributária tem característica de regra, haja vista a impossibilidade de se criar tributo de forma alternativa à lei. Portanto, conforme se verá, se uma norma não pode ser sopesada para abrir precedência ou dar lugar à outra norma, trata-se de regra e não princípio, haja vista a capacidade possuída pelos princípios de ceder a outro princípio, sendo esta diferenciação o sustentáculo de toda a teoria de fundamento na seara dos direitos fundamentais (ALEXY, 2008, p. 85).

A importância de segregação de princípios e regras é latente para a compreensão do presente estudo, haja vista a utilização destes institutos para a consecução do raciocínio de institucionalização da arbitragem tributária no Brasil. Extrai-se dos ensinamentos de Dirley da Cunha Junior (2009, p. 156-157), o conceito de que pode ser compreendido como princípios, sendo distinguíveis das regras uma vez que vinculam e obrigam, mas possuem aguda carga axiológica, referindo-se especificamente à valores.

A diferenciação das espécies de norma tem como objetivo o auxílio na resolução das contendas normativas, podendo ser inserido inclusive para conferir respaldo aos deveres estatais e aspectos das principais funções do Estado e sua soberania (ANJOS, 2010, p. 40). Assim, a inclusão e utilização do princípio da subsidiariedade depende diretamente do controle estatal, partindo de políticas públicas e disponibilidade orçamentária, devendo ser balizado de modo a se evitar a caracterização de responsabilidade fiscal, a ser melhor aprofundado em momento posterior.

A contrassenso, Ronald Dworkin (2007, p. 7-8) tece críticas tanto ao positivismo, quanto ao que descreve como teoria dominante do direito, defendendo que “a verdade das proposições jurídicas consiste em fatos a respeito das regras que foram adotadas por instituições sociais específicas e em nada mais do que isso.” (DWORKIN, 2007, p. 8). É de se observar no ordenamento jurídico positivo brasileiro, a presença do entendimento anteriormente exposto, uma vez que os princípios, os

quais não possuem transcendência que justifique uma análise pré-causuística, somente seriam utilizados nas hipóteses de omissão legal (ANJOS, 2010, p. 41).

Sobre este aspecto, cabe destaque para as lições de Dworkin,

[...] quando os juristas raciocinam ou debatem a respeito de direitos e obrigações jurídicas, particularmente naqueles casos difíceis nos quais nossos problemas com esses conceitos parecem mais agudos, eles recorrem a padrões que não funcionam como regras, mas operam diferentemente, como princípios, políticas e outros tipos de padrões. (DWORKIN, 2007, p. 35-36.)

Atualmente, admite-se a possibilidade de adoção de determinadas formas de ordenamentos que se utilizam da transcendência das normas (regras e princípios), cabendo, no entanto, a ressalva de que os modelos de princípios ou regras considerados puros, não tem o condão de satisfazer completamente a regulação da sociedade e dos indivíduos, conforme leciona Robert Alexy (2007, p. 135). Tal fato se deve a falta de abertura para discussão das regras em vigor, bem como a verificação de existência de um subjetivismo considerado perigoso, acarretando ambas as hipóteses em distorção da realidade da norma e seus objetivos (ANJOS, 2010, p. 41).

De modo a fugir de incertezas e continuar à análise do positivismo que adota o modelo de regras, cumpre destacar as diretrizes traçadas por Robert Alexy (2007, p. 87), o qual leciona que, regras e princípios tratam-se igualmente de normas, uma vez que determinam como devem ocorrer os comportamentos sociais, cabendo sua formulação através de expressões deônticas consideradas como bases das obrigações, permissões e proibições.

Necessário se faz para melhor compreensão da distinção entre regra ou princípio, a observância quanto ao objetivo final ou a conduta que deve ser adotada. Há que serem identificados os tipos de máximas do direito, distanciando-se das regras e utilizando-se, de modo genérico, a expressão 'princípio' para definir qualquer exemplo que não se enquadre como regra. Portanto, qualquer norma que estabeleça modelos de justiça ou política, trata-se de princípio e não regra (DWORKIN, 2007, p. 36).

Um exemplo que pode ser utilizado, é o da obrigatoriedade imposta pela Constituição Federal, acerca do planejamento orçamentário pelas esferas governamentais (União, Estados e Municípios), a qual pode ser compreendida como regra ou princípio, podendo inclusive se revestir de ambos os aspectos sem que se diferencie da sua base normativa (ANJOS, 2010, p. 43). Com efeito, existe possibilidade de se admitir as alternativas inclusivas, que definem o que seria

princípio, regra ou até mesmo ambos, verificando-se qual a melhor aplicação para a norma em análise, primando pela finalidade objetiva ou comportamental que se pretende alcançar.

Para Humberto Ávila (2007, p. 69), a existência de normas que apreciam determinado dispositivo legal, pode se revestir de diversas facetas, dependendo do que se pretende atender, seja comportamento (regra), finalidade ou objetivo (princípio), desvinculando-se da ideia inicial sobre as alternativas exclusivas. A perspectiva de qualificação vai depender do objetivo de quem aplica, caso a intenção seja pela instituição de um comportamento sobre a sua finalidade básica ou ainda estabelecer fundamentos, pode ser caracterizado como regra. Já para que possa ser definido como princípio, há que se observar a autonomia da valoração normativa, abarcando igualmente comportamentos a depender da situação elencada. A hipótese de ter-se uma norma que inicialmente apresenta determinação comportamental como forma de proteção a uma valoração, pode à primeira vista constituir determinada regra, possibilitando sua identificação com o fito de aderir um comportamento almejado, porém não expresso no texto normativo, utilizando-se de um princípio como fonte desta norma.

Observa-se no direito tributário, normas que inequivocamente são compreendidas como regras, como é o caso da irretroatividade, anterioridade e legalidade, uma vez que todas restringem sua aplicação ao texto legal, proibindo que o tributo se materialize de modo contrário ao seu dispositivo (ÁVILA, 2007, p. 69-70). Robert Alexy (2008, p. 91) leciona no sentido de se estabelecer distinção qualitativa, ou seja, para que possa ser considerado princípio, a norma precisa ser realizada de modo que esteja o máximo possível em coadunação com as possibilidades dos fatos e jurídicos no caso em apreço, ao passo que para que se caracterize como regra, a norma necessita que seu cumprimento se restrinja ao seu texto normativo e juridicamente possível.

A legalidade constitui regra constitucional uma vez que sua aplicação não admite sopesamento com qualquer outro princípio do direito tributário, ou seja, não existe qualquer outra hipótese legal de criação de tributo que não seja por meio de lei prévia que o estabeleça, restringindo sua aplicação ao conteúdo normativo do dispositivo legal. Insta denotar que um princípio não se pode restringir a uma razão definitiva, compreendendo-se como uma razão provisória que indica uma finalidade,

conferindo suporte para fundamentação da regra que possa vir a ser aplicada (ANJOS, 2010, p. 46).

Conforme se extrai dos ensinamentos de Robert Alexy (2008, p.108), há que estabelecer uma relação entre três elementos, quais sejam: direito prima facie, direito definitivo utilizado para a fundamentação e o princípio, na qual exista a preferência de um sobre o outro, portanto, definindo uma regra conforme a lei de colisão,

Nesse sentido, é possível afirmar que sempre que um princípio for, em última análise, uma razão decisiva para um juízo concreto de dever-ser, então esse princípio é o fundamento de uma regra, que representa uma razão definitiva para esse juízo concreto. Em si mesmos princípios nunca são razões definitivas. (ALEXY, 2008, p. 108)

Diante desta explanação, compreende-se a necessidade de se discorrer a diferenciação entre regras e princípios, ambos enquadrados como categorias de norma, de modo que seja possível definir o conceito e enquadramento de legalidade no ordenamento jurídico pátrio, de modo que seja possível positivar o princípio da subsidiariedade na utilização de políticas públicas. Desta forma, a legalidade trata-se indiscutivelmente de regra e, muito embora seja apresentada por diversos doutrinadores como princípio, não prejudica a sua natureza, pois compreende-se no presente estudo a utilização deste instituto maior como regra a ser obedecida, sobretudo por não existir possibilidade de se instituir tributo ou política pública sem lei.

Conforme anteriormente demonstrado, utilizar-se da expressão 'princípio' é corriqueiramente percebido nos ensinamentos das mais diversas doutrinas, no entanto, para que seja possível que uma norma seja conhecida como princípio, necessário se faz que ela seja sopesada com outra norma e que confira precedência em relação simultânea, cedendo uma a outra, observando-se o caso concreto (ALEXY, 2008, p. 89). A legalidade não possui o condão de ceder diante de outra norma, havendo que prevalecer e fundar-se nos demais princípios para sua utilização, portanto mesmo sendo comumente tratada como princípio e vez ou outra seja encontrada nos livros descrita como princípio, é regra. Assim, sempre que se verificar no presente trabalho a leitura de 'princípio da legalidade', compreende-se como regra.

Para Roque Antônio Carraza (2009, p. 255-256), a legalidade tem fundamental importância ao direito tributário,

O princípio da legalidade é uma das mais importantes colunas sobre as quais se assenta o edifício jurídico do direito tributário. A raiz de todo ato administrativo tributário deve encontrar-se numa norma legal, nos termos expressos do art. 5º, II, da Constituição da República.

O que se depreende da análise acima é que, trata-se a legalidade como regramento indispensável ao direito tributário, servindo como balizador de todos os demais princípios, razão pela qual pode-se admitir que, uma vez instituída a previsão legal, pode-se estabelecer diretriz a ser seguida (regra), não havendo qualquer imposição contrária que a desautorize. Assim sendo, trata-se da maior das normas dentro do direito fiscal, afinal, é dele que emanam todos os atos administrativos estatuídos na Constituição, bem como se criam todos os tributos, uma vez que sem sua verificação, se tornam impossíveis (CARRAZA, 2009, p. 255-256).

#### **2.4.2 Histórico, Conceito e Aplicação do Princípio da Subsidiariedade**

De modo primevo, se revela necessário tecer estudo acerca da compreensão do que se trata a subsidiariedade e como esta veio a se tornar um princípio, lhe sendo atribuídos fundamentos e sobretudo como se daria sua aplicação no contexto tributário brasileiro como ferramenta de melhoria da arrecadação fiscal. A idealização do princípio estudado, surgiu no início do século XX, tendo suas primeiras ideias difundidas pelo Papa Pio XI, dispostas na encíclica *Quadragesimo Anno*, publicada em homenagem aos 40 anos da encíclica escrita pelo Papa Leão XIII, em 1891, sob o título *Rerum Novarum* (DUARTE; NACLE, 2014, p. 95).

O papel das encíclicas publicadas pelo Vaticano era demonstrar sua posição com relação às mazelas sociais; políticas; econômicas e religiosas, como uma fonte de reflexão e direção para os seus leitores, diante do contexto das ações provocadas pelo Estado na condução da sociedade (CAVALCANTI, 2015, p. 14). O que se buscou apresentar na encíclica mais recente, foi a necessidade de descentralização do poder exercido pelo estado intervencionista, muito presente na história da sociedade, atuando não como superior às entidades privadas, mas sim de modo paritário.

Faz-se necessário destacar que a origem de todo o pensamento acerca da subsidiariedade é no sentido de reconhecer a primazia da sociedade particular e defender a iniciativa privada, bem como o direito à propriedade. Um ponto de destaque para a compreensão do princípio sob análise, é que, ao apresentar as ideias norteadoras da subsidiariedade, a Igreja Católica acabou introduzindo também o que viria a ser conhecido como o princípio da solidariedade, que por seu turno, tem como objetivo o alcance da justiça social nos moldes dos ideais aristotélicos, principalmente

na atuação dos indivíduos em busca de ajuda mútua como resultado (BARACHO, 1997, p. 91).

O intuito da subsidiariedade tem como objetivo o equilíbrio do suporte estatal e a sociedade, existindo a configuração de intervenção do Estado na medida que é pertinente e requisitado. Cabe destacar que o fundamento da subsidiariedade, em nada tem a ver com a figura de um Estado que se revela assistencialista, tampouco omisso diante das atividades sociais do setor privado, mas sim, pautado no balizamento entre a solidariedade e a descentralização pela vinculação da atividade estatal, participando solidária e subsidiariamente nas necessidades que a sociedade apresente, quando sua participação for intrinsecamente necessária (CAVALCANTI, 2015, p. 15).

Para José Alfredo de Oliveira Baracho (1997, p. 42-43), existem dois aspectos que devem ser delineados para a compreensão do princípio da subsidiariedade na etimologia de sua constituição, quais sejam, a complementariedade e a complementariedade,

A complementariedade é o que se acrescenta, entende-se que ela representa a questão subsidiária, destinada suplementariamente a desempatar os concorrentes. A complementariedade explica, de maneira ampla, a utilização feita em direito, da noção de subsidiariedade. As organizações são o fruto dos compromissos de exigências diferentes, desde que a pluralidade de direitos aplicáveis são resultados de reivindicações opostas. (BARACHO, 1997, p. 42)

E conclui sua explicação, destacando os principais impactos que consistem na aplicação deste princípio na sociedade.

De um lado está o poder público, cuja própria existência é um fato incontornável, qualquer que seja a teoria que pretenda explicá-lo. De outro lado, estão as pessoas privadas, que em uma democracia, que admite que elas possam, debaixo de certas reservas, agir livremente em todos os domínios. O direito público explica a intensidade de suas regras, ao passo que o direito privado aparece como complementar um do outro. (BARACHO, 1997, p. 43)

Nota-se que a subsidiariedade, inicialmente reconhecida como um direito canônico pela igreja católica, passou a confirmar a necessidade de atribuir o exercício de funções à coletividade, podendo às desenvolver sem que houvesse interferência da administração pública. Nesta toada, este princípio possui o condão de conferir empoderamento à coletividade, atraindo a possibilidade de uma atuação mais ativa perante o poder público, de forma equilibrada e regida pela subsidiariedade do Estado, ou seja, proporcionando suporte social (BARACHO, 1997, p. 50).

Conforme se extrai das lições de Thais Novaes Cavalcanti (2015, p. 43-44), se faz necessária a descentralização do poder entre o Estado e o particular, de modo que possa ser estabelecida a autonomia deste para seu desenvolvimento. O indivíduo deve ser capaz de manifestar suas habilidades de modo independente até o limite da necessidade, momento no qual o Estado poderá intervir para subsidiar, dar suporte. Portanto, é de se notar que a ideia norteadora da subsidiariedade é relativamente complexa, advindo de experiências desenvolvidas ao longo da história, objetivando de modo latente e irrenunciável, a liberdade.

Para que a subsidiariedade chegasse ao ponto de ser compreendida como um princípio, fora necessário o desenvolvimento dos ideais de compreensão da sua aplicabilidade e latência perante a sociedade. Um princípio é intrínseco ao direito como ponto de partida para a aplicação da norma, possuindo função específica e necessária para a interação da sociedade com a lei e interação entre si, estabelecendo comportamentos e relações interpessoais (ALEXY, 2016, p. 94).

Estabelecer definição acerca da concepção de um princípio na sociedade não pode se limitar a mero norteador legal, mas sim utilizar desta premissa para a expansão do pensamento e compreensão de que seus ideais e funções vão muito além do que a lei impõe. José Oliveira Baracho (1997, p. 34), leciona acerca da complexidade de estabelecer definição dos princípios.

A definição de princípios não é fácil, apesar das alusões que são feitas à deia ou noção do que é princípio. Muitas são as indicações sem que haja definição do que é princípio. Alguns princípios são, incontestavelmente, reconhecidos, enquanto tais, por todos. Outros não são enunciados formalmente como princípios por certos doutrinadores, pelo que o universo dos princípios não cessa de evoluir e crescer. (BARACHO, 1997, p. 34)

A compreensão do que pode ser entendido como princípio para o direito contemporâneo, muito embora seja complexa e ampla, deve ser limitada à necessidade de aplicação de regras jurídicas ao contexto social, que podem oferecer um direcionador de comportamento para estabelecer as fronteiras e limites do Direito, podendo ser explícito (positivado) ou não. Assim sendo, um princípio nunca poderá ser restringido à simplesmente verdadeiro ou falso, mas sim, à sua verificação acerca da sua vigência ou não, aplicabilidade ou não, sempre analisando o caso que está sendo analisado. (GRAU, 2006)

A subsidiariedade como um princípio a ser utilizado no sistema jurídico brasileiro apresenta encaixe quase que perfeito, conjuntamente com os demais princípios jurídicos, demonstrando que sua utilização serve aos fins pensados quando

da sua criação. Neste sentido, estabelecer a subsidiariedade como um princípio, se revela tão natural a ponto de ser recepcionado pelo texto constitucional e servir dentro do Brasil para finalidades econômicas, sociais e administrativas governamentais.

Existe correlação direta entre o Direito Constitucional e o princípio da subsidiariedade, na medida em que se remete ao Estado Federal ou ainda nos princípios comunitários europeus. No entanto, necessário se faz estabelecer tal conexão sem haver a estrita limitação ao significado da palavra que restringe a competências ou abstenção de intervenção estatal, mas sim expandindo o seu conceito para além da constituição e suas aplicações no campo prático em benefício da sociedade, conforme adverte Jose Alfredo Baracho (1997, p. 91).

Não há como estudar o tema do princípio abordado de forma meramente perfunctória, devendo ser compreendido muito além da sua semântica e significado gramático. A globalização mundial existe que a interpretação do princípio da subsidiariedade seja inserida e compreendida tal como espécie de ética política, uma vez que é o alicerce a comunidade e a autossuficiência social; repartição de competência, limitando o exercício de poder de cada ente estatal; além de servir como sustentáculo para a estruturação estatal (DUARTE; NACLE, 2014, p. 92).

Em se tratando da sua profundidade legal, o princípio da subsidiariedade serve como engrenagem para a disciplina política e social, tratando-se de um princípio legal e institucional que determina as obrigações e fronteiras de atuação do órgão político para com a sociedade que governa (SILVA, 2006, p. 23). Neste contexto, cumpre salientar o ponto de partida para a aplicação do princípio tratado, qual seja, o balizamento entre o Estado e o particular, equiparando-os como organismos independentes e desiguais, observando todo o poder do ente público e a sociedade disputada entre os particulares em livre concorrência para resguardar seus direitos.

Para Maria Sylvia Zanella Di Pietro (2002, p. 50), cabe ao princípio da subsidiariedade o dever fundamental de estabelecer diretrizes estatais, passando a ser compreendido como o principal regulador de intervenção do Estado sobre os particulares, que em contrapartida possui a obrigação de fiscalizar, coordenar e fomentar a sociedade privada. Assim, a funcionalidade do resultado Estado subsidiário objetiva possibilitar ao setor privado o alcance de seus objetivos e recompensar seus esforços na tentativa de se atingir o êxito, dentro das possibilidades da economia e limites pré-estabelecidos.

A aplicação do princípio da subsidiariedade no Brasil prescinde do seu reconhecimento em categoria constitucional, dada a sua importância ao elencar os valores e normas que se coadunam com os estabelecidos pela Constituição Federal, visando o melhor resultado dentro do contexto nacional para o desenvolvimento autossuficiente da sociedade (DUARTE; NACLE, 2014, p. 92). Neste contexto, importante se observar a urgência do reconhecimento e aplicação de princípios constitucionais básicos (livre iniciativa, dignidade da pessoa humana e direito a vida), para que se estabeleça o momento exato em que se torna necessária a intervenção estatal no âmbito particular, buscando a satisfação do interesse social e o seu bem-estar.

De modo a aliar mais profundamente o princípio da subsidiariedade ao contexto constitucional brasileiro, necessário se faz uma interpretação neoliberal da Carta Magna de 1988. É notória a limitação da atuação estatal ao princípio da livre iniciativa, vinculando de modo quase que automático o Estado e sua atuação intervencionista à subsidiariedade. Deste modo, a iniciativa privada exerceria papel fundamental no desenvolvimento e aumento da economia, cabendo ao Estado conferir suporte e subsídios na medida das necessidades apresentadas pelo setor privado, quando necessário, diminuindo a atividade econômica estatal, encontrando-se o princípio da subsidiariedade previsto no artigo 173 da Carta Magna (SOUZA, 2002, p. 50-53).

A teoria do Estado subsidiário inserto na CF ganha maior força quando, em meados dos anos 90, ocorreram as reformas econômico-constitucional, submetendo inclusive a própria capacidade regulatória estatal ao princípio da subsidiariedade, servindo como fiscal da legitimidade da atuação pública. De fato, muito embora haja a compreensão do entendimento desenvolvido acima, não há referência direta ou indireta ao princípio da subsidiariedade na Constituição Federal, verificando-se inclusive alguns princípios que afrontam à liberalidade e seus ideais, uma vez que por natureza, a CF é uma mescla de elementos jurídicos incorporados de outros países.

As ideologias e posicionamentos políticos contrários ao que defende o princípio da subsidiariedade não podem e nem devem ser admitidos como mandatórios pela Constituição devido ao querer de seus aplicadores. Com efeito, a atuação estatal é intrínseca a seara socioeconômica, possuindo respaldo em diversos artigos da Constituição, portanto havendo entendimento de que tal princípio encontra resguardo

na constituição, se extraída uma leitura ideológica da previsão textual (SOUZA NETO, MENDONÇA, 2007, p. 734-741).

A liberalidade compreendida no presente estudo, em atenção ao artigo 173 da Carta Magna é no sentido de que a limitação estabelecida no referido dispositivo não se referiria a intervenção do Estado de modo direto e puro, mas sim no que toca às formas ou comportamentos desta intervenção, cabendo interpretação expansiva para a subsidiariedade. Assim, é notória na subsidiariedade a característica de norma da espécie princípio, não se enquadrando como regra, justamente por admitir sopesamento e precedência, devendo ser aplicado e prevalecendo diante do caso concreto, nunca de modo absoluto e irrenunciável, mas conferindo respaldo à aplicação das regras constitucionais, como é o caso da legalidade.

Não há como dissociar o conteúdo da Carta Magna do princípio em estudo, conquanto sua aplicação servir como suporte para o avanço da sociedade conforme se aplica suas diretrizes ao já estatuído pela lei, havendo o fato de sua limitação se tratar de expresse retrocesso ao Estado engessado e focado no presente, sem analisar os erros passados e encontrar alternativas e políticas para gerações futuras. O princípio da subsidiariedade, conforme já discorrido, possui diversas funções e aplicações no direito, cabendo sua utilização nas mais diversas matérias, conforme sua abrangência como natureza secundária, pautando-se no objetivo de avanço social.

Definir a situação econômica brasileira tem sido verdadeiro desafio para os estudiosos, sobretudo quando se observa as diversas crises existentes à nível mundial, que impactam diretamente no Brasil. Cabe ainda suscitar a ressalva que a utilização do princípio da subsidiariedade na conjuntura brasileira vem sendo deturpado e utilizado na tentativa de justificar comportamentos ilusórios de crescimento sustentável por parte do Estado. Com efeito, a todo momento é anunciado o crescimento do Brasil de modo promissor sem, contudo, refletir esta realidade nos números oficiais disponíveis, assim, a realização da satisfação estatal pelas habilidades da comunidade deve ser influenciada pelas oportunidades econômicas e liberdades políticas aliada a condições primárias de garantia da dignidade da pessoa humana, tais como alimentação, saúde, educação e iniciativas incentivadas pelo poder público (SEN, 2010, p. 19).

A relevância da aplicação do princípio da subsidiariedade se apresenta diante do cenário econômico verificado atualmente, na medida em que por vezes resta clara a inércia estatal para com o setor privado, sobretudo em se tratando do panorama acarretado pela COVID-19, cujos efeitos reverberarão ainda pelos próximos anos. Noutra giro, nos momentos em que não se revela a inércia, o Estado interfere de modo incisivo e errôneo, modificado de forma direta a vontade dos particulares, retirando-lhes a autonomia e a possibilidade de exercer sua liberdade de modo amplo, quando existe possibilidade de crescimento independente.

Analisando todo o contexto apresentado, se revela forçoso o seu reconhecimento como elemento jurídico e ideológico altamente indispensável para o avanço do país, pensando nas gerações futuras e avanço socioeconômico. Ao inserir o particular no centro de suas habilidades como pessoa capaz, legítima e competente, reconhece-se a sua dignidade conforme as diretrizes constitucionais, cabendo ao Estado a atuação quando se revelar latente, nas suas atribuições e competências que a sociedade, quando não for capaz, o invocará.

Faz-se necessário destacar que o objetivo da utilização do princípio da subsidiariedade aplicado ao sistema jurídico brasileiro não pretende instaurar nem a figura do Estado Liberal, tampouco a estrutura de Estado controlador e tirânico, devendo ser adotada como premissa principal o equilíbrio social, já amplamente abordado no presente trabalho. Outrossim, necessário o reconhecimento da aplicabilidade no contexto brasileiro, de uma figura que pretende atingir o progresso e que oferece subsídios (amparo) à sociedade privada, trabalhando conjuntamente para o resgate de uma coletividade paritária em favor do melhor para que os cidadãos se desenvolvam.

### **2.4.3 Subsidiariedade no Contexto das Políticas Sociais**

Conforme abordado anteriormente, necessário se faz estabelecer o princípio da subsidiariedade não como um princípio meramente do direito econômico, mas sim de pertencimento à Carta Magna, de âmbito constitucional que deve reger e limitar os principais atos do Estado, cabendo esta regência de forma latente e permeada nos diversos âmbitos das políticas socioeconômicas. Não obstante, a utilização deste princípio pode servir ao direito tributário na forma de políticas sociais, auxiliando na

intervenção estritamente necessária do Estado na sociedade dentro das suas possibilidades, conferindo meios de melhoria e garantia do mínimo necessário para assegurar a dignidade humana.

Para De Plácido e Silva (2006, p. 995), necessário se faz compreender que o princípio da subsidiariedade é intrínseco ao respeito da liberdade individual e da iniciativa privada em favor da balança isonômica entre o público e o particular, de modo que a atuação da administração pública se revele legítima no sentido de subsidiar à população. Assim, o amparo a ser disponibilizado pela Administração pública à sociedade, sob o prisma da subsidiariedade, surge na medida em que suas necessidades sociais e o interesse público não possa ser alcançado de maneira autônoma.

A utilização do princípio da subsidiariedade é extremamente necessária para que haja harmonia entre o social e a política, na justa medida em que se delimita a função da sociedade conjuntamente ao poder público, na forma de autoridade estatal. Deve-se, portanto, ser estabelecidos os devidos limites de ação na esfera privada, como regulador governamental, que pode inclusive reduzir gastos públicos considerados supérfluos ou inefetivos (CAVALCANTI *apud* SILVA, 2015, p. 40).

O princípio da subsidiariedade possui, como um de seus pilares principais, a delimitação da atuação estatal sobre o indivíduo, principalmente no que concerne às sociedades civis que tenham a capacidade de se desenvolver de forma autônoma, ou ainda, quando o Estado não tem interesse de intervir para garantir melhora social neste contexto. Assim, revela-se não só possível, como necessário, utilizar de suas premissas na tentativa de sanar mazelas sociais preexistentes no contexto brasileiro, sendo uma possibilidade a atuação estatal por meio da extrafiscalidade presente na tributação, atribuindo o objetivo de intervenção necessária para a resolutividade de problemas sociais.

Thais Novaes Cavalcanti leciona acerca das funções estatais supridas pelo princípio da subsidiariedade da seguinte forma,

O princípio da subsidiariedade é expresso para determinar as funções do Estado e os limites da sua ação em confronto com os indivíduos e com as sociedades menores, que podem ser entendidas como as organizações da sociedade civil e até mesmo searas menores da administração pública e do governo. (CAVALCANTI, 2015, p. 46)

O indivíduo, como ser social, naturalmente pretende constituir a formação de relações interpessoais com o objetivo de estabelecer conglomerados políticos e ideais

que sejam comuns, no intento da satisfação e alcance do interesse público. Outrossim, ao criar estruturas políticas, a sociedade se depara em verdadeiro dilema sobre o que deve ser priorizado e o que precisa ser atendido. É exatamente nesta zona cinzenta que se faz necessário o balizamento do princípio da subsidiariedade aliado à atuação estatal, por intermédio das políticas sociais.

A aplicação do princípio da subsidiariedade no Brasil, tem como alvo, não a figura de uma administração assistencialista ou de um Estado paternalista, mas a conservação e proteção da dignidade da pessoa humana, da garantia de ferramentas que possibilitem esta pessoa e paridade nas atribuições de suas habilidades e capacidades. Existe objeto social no que tange o princípio estudado, permitindo que qualquer indivíduo possa exercer papel produtivo na sociedade, de modo que não fique à mingua desta, em estado de miséria e sem nenhuma possibilidade de ascensão socioeconômica (SEN, 2010, p. 20).

Se revela importante para o desenvolvimento do presente trabalho neste ponto, o destaque dos conceitos de *welfare state* e *welfare society*, que não devem ser confundidos, mas que servirão como base para a aplicação do princípio da subsidiariedade no âmbito do direito tributário brasileiro, que se verá mais à frente. Assim, compreender suas diretrizes e aplicações é entender sua importância para o desenvolvimento do país, além de trabalhar as bases que podem futuramente impedir a incorreção de erros já praticados.

O estado do bem-estar social, ou *welfare state*, trata-se da promoção de direitos sociais atuando em favor dos indivíduos (cidadãos) que compõem aquela sociedade, mas sem a descentralização do poder governamental conferido ao Estado nas decisões sobre o interesse público (CAVALCANTI, 2015, p 48). Em contrapartida, um novo conceito surge pautando-se no princípio da subsidiariedade, o *welfare society*, ou estado subsidiário, que utiliza das bases do princípio da subsidiariedade para aplicação na valorização dos cidadãos, reconhecendo que estes possuem capacidades individuais que podem ser utilizadas em favor da comunidade (VITTADINI, 2002, p. 59).

O que se propõe com a aplicação do princípio da subsidiariedade no âmbito do direito tributário brasileiro é a possibilidade de uma diminuição da intervenção estatal direta na sociedade, de modo que já se verifica historicamente ineficaz, possibilitando a transferência de responsabilidade para particulares. Neste sentido, a aplicação da

subsidiariedade implica em consequências importantes, conforme é lecionado por Fausto de Quadros (1995, p. 18).

[...] um princípio fundamental na ordem jurídica do moderno Estado Social de Direito, na medida em que conduz à aceitação da persecução do interesse público pelo indivíduo e por corpos sociais intermediários, situados entre ele e o Estado: família, as autarquias locais, as comunidades religiosas, os sindicatos e as associações empresariais, os partidos políticos, as Universidades etc. A subsidiariedade recusa, portanto, o monopólio da Administração na persecução do interesse público e leva à concretização do princípio da participação, que consiste numa manifestação da ideia de Democracia (Quadros, Fausto de, 1995, p.18).

O princípio da subsidiariedade, dentro de suas atribuições, pode ser bipartido em duas vertentes, quais sejam, subsidiariedade vertical e a horizontal, imprimindo influencia tanto nos aspectos administrativos e organizacionais do Estado, quanto na forma de comportamento dos cidadãos entre si e para com o governo. Para André Franco Montoro (2002, p. 59), o princípio da subsidiariedade na sua modalidade vertical estabelece a autonomia e independência primeiro dos indivíduos e depois das esferas administrativas enquanto puderem suprir suas necessidades, devendo recorrer às entidades de maior abrangência somente quando se revelarem ineficazes.

Antes de recorrer ao poder público, os indivíduos deverão tentar suprir suas necessidades, e quando impossível, haverá a interferência pública, primeiro no âmbito dos Municípios, que deverão cumprir com as atribuições na medida do possível e de forma integral. Na impossibilidade de satisfação do pleito suscitado pela sociedade civil, o Município no exercício de suas atribuições, deverá pleitear perante à esfera estadual, que tentará atender as necessidades da população. No entanto, caso ainda não seja possível sanar, o Estado por sua vez da mesma forma, deverá recorrer à União.

Dentro de suas esferas de competência, deverá ainda existir uma distinção entre os poderes da União, Estados e Municípios, de forma hierarquizada, cabendo a União, por exemplo, a atribuição de poderes que são impossíveis de serem supridos nem pelos cidadãos, tampouco Municípios ou Estado, de modo que somente este poderá executar tais atribuições assertivamente (MONTORO, 2002, p. 60). A subsidiariedade vertical também poderá se apresentar na forma ascendente ou descendente, isto é, admite-se também a disponibilização do efetivo da sociedade de menor abrangência em favor da sociedade com maior abrangência, como por exemplo, a utilização de dispositivos municipais quando necessitado pela União para assuntos de interesse nacional ou ainda internacional (CAVALCANTI, 2015, p. 52).

Compreendida a subsidiariedade vertical e suas facetas, momento é de explorar a sua modalidade horizontal, bem como sua aplicação prática no que concerne aos entes políticos diante da sociedade. Esta segunda modalidade, apresenta aspectos que possibilitam o auxílio não de modo hierárquico pelo Estado, mas sim por parte da própria sociedade, que deve atuar conjuntamente com os órgãos políticos no caminho pela justiça social e isonomia, estimulando os particulares a solucionarem suas demandas de modo independente e autônomo (CAVANCANTI *apud* VIOLINI, 2015, p. 53).

Vale os ensinamentos de Thais Novaes Cavalcanti (2015, p. 55).

Nesse sentido, o Estado subsidiário atua em favor da pessoa, considerando-a capaz de fazer, de escolher, de empreender, de forma solidária e em favor de toda a sociedade. Quanto mais o Estado pretender substituir a pessoa, mais afastará a formação de uma base social capaz de resolver seus próprios problemas (CAVALCANTI, Thais Novaes, 2015, p. 55).

Apresentados os principais pilares do princípio da subsidiariedade e seus impactos nas relações interpessoais e sociais nos mais diversos níveis, sua atuação nas políticas sociais deve acompanhar a necessidade que os cidadãos apresentem ao poder público para que sejam apresentadas possibilidades de resolução. Neste contexto, há ainda que ser observada a necessidade de utilização da atuação subsidiária do Estado nas políticas públicas sob a ótica tributária, de modo que sirva como embasamento para o que será desenvolvido mais a frente, isto é, a arbitragem tributária.

#### **2.4.4 O Princípio da Subsidiariedade e Sua Aplicação no Sistema Constitucional Tributário**

Após a explanação acerca da inserção da subsidiariedade no contexto constitucional brasileiro e políticas sociais, demonstrando inclusive sua versatilidade para utilização em diversos ramos do direito, se revela patente sua aplicação como princípio norteador para as vias alternativas de conflitos tributários. Com efeito, sua utilização permite firmar alicerces que servirão de embasamento para a melhor aplicação do direito no balizamento dos interesses público e privado, bem como prover efetividade, evitando o desperdício processual com medidas ineficazes e infrutíferas em determinados casos.

Para José Alfredo Oliveira Baracho (1997, p. 30), mesmo não constando expressamente no texto constitucional, o princípio da subsidiariedade tem como foco a supressão da arbitrariedade em qualquer dos âmbitos em que atue, havendo que ser justificada todas as medidas a serem adotadas pelo poder público por meio de seus entes políticos. Neste sentido, há de ser recepcionado o princípio da subsidiariedade em sua forma mais ampla e complexa, cujo objetivo maior é a preservação da dignidade humana, compreendendo a necessidade de um ente governamental (Estado), que deverá possuir a prerrogativa de intervenção no domínio particular quando necessário e com o fito de preservar uma sociedade equilibrada e digna (DUARTE; NACLE, 2014, p. 95).

Uma das características que se denota do princípio estudado é a de servir como limitador legal de intervenção estatal, principalmente como aspecto intrínseco aos objetivos intervencionistas não abusivos ou lesivos, mas nunca com o intuito de impedir a ação do público sobre o privado, funcionando de modo quase que análogo a extrafiscalidade tributária. Para Alicia Chicharro Lazaro (2001, p. 34-35), a positivação do princípio da subsidiariedade requer delicado cuidado na sua instituição, principalmente pelo fato de que sua estrutura visa a proteção da sociedade sem abrir mão da intervenção estatal necessária, respeitando ambas as partes envolvidas e mantendo suas autonomias.

Analisando o sistema jurídico tributário brasileiro, verifica-se que a introdução da subsidiariedade como justificativa para a implementação de políticas públicas na persecução da justiça fiscal, se revela possibilidade de grande valia para o objetivo do presente estudo. Há que ser levado em consideração as razões para a interferência ou não do Estado em face dos contribuintes no que tocam os tributos, afastando completamente a ideia equivocada de Estado mínimo e inerte, permissivo e anarquista, mas sim propondo medidas tributárias que impulsionem a economia e promova o balizamento das atividades econômicas e empresárias.

José Alfredo Oliveira Baracho (1997, p. 48-49), dispõe acerca da aplicação do princípio da subsidiariedade no contexto jurídico brasileiro, conforme pode se verificar a seguir,

[...] o equilíbrio do princípio da subsidiariedade não significa não ser lícito, nem justo, que os homens deixem de fazer por suas próprias forças, transferindo para o Estado aquilo que poderiam fazer. [...] Toda intervenção do Estado deve ajudar supletivamente aos membros do corpo social, sem destruí-los, nem absorvê-los. [...] Antes de deferir ao Estado certas competências, devemos verificar se são capazes de resolvê-las os próprios

homens ou as sociedades intermediárias [...] quando alguma tarefa pode ser cumprida pelo homem ou pelos grupos sociais, bem como pelo Estado, deve-se dar preferência aos primeiros.

De modo prático, a subsidiariedade na forma de princípio, se apresenta claramente como medida econômica que impõe aplicação ao direito tributário, mas não se restringido à mero vetor indicativo da economia, tampouco um princípio do direito que pode ser utilizado como alavanca para preencher lacunas sobre a disposição das leis tributárias. No entanto, diante das relações contribuinte-fisco que apresentam impacto na economia, é que justifica a sua aplicação a este espectro, oferecendo soluções para problemas preexistentes na sociedade brasileira, podendo, ao aliar-se ao direito tributário, encontrar soluções práticas dentro do que permite a Constituição, conforme a “ordem econômica e social” aplicada ao Brasil desde 1934 (FILHO, 1990, p. 33).

A aplicabilidade do princípio em análise nas constituições econômicas, remonta a atuação estatal sobre os planos de governo socioeconômicos, impactando sobre as diretrizes particulares e estatais no que toca sua limitação, razão pela qual deve ser utilizado com parcimônia na disciplina tributária. Com efeito, conforme o avanço da sociedade e consequentemente do Direito, é que a Constituição de 1988 adquire o caráter de Estado progressista, estabelecendo o *welfare state* como uma das premissas básicas, garantindo sobretudo a aplicação do texto constitucional e coibindo arbitrariedades por parte dos órgãos políticos (GRAU, 2006, p. 32-33).

Cabe tecer estudo acerca da coadunação entre o sistema tributário constitucional brasileiro e o princípio da subsidiariedade aplicado ao contexto socioeconômico atualmente verificado no Brasil. Neste sentido, o princípio da subsidiariedade aliado à isonomia tributária, com foco em incentivos fiscais na modalidade de políticas públicas, se revela mecanismo que visa o oferecimento de resultados interessantes no intento de conferir efetividade arrecadatória, visando o desenvolvimento socioeconômico do país.

A situação tributária atual impõe a necessidade de adoção de mecanismos alternativos para possibilitar o funcionamento da máquina estatal, ao passo que possibilita aos contribuintes que arquem com as dívidas tributárias sem que comprometa a sua autonomia e dignidade. Ao aderir o princípio da subsidiariedade ao ordenamento tributário do Brasil, verifica-se mecanismo que confere ao poder público a faculdade de descentralização das suas atribuições, oferecendo oportunidades à

entidades privadas. Com efeito, este encontro viabiliza o fomento da atividade econômica, aliada a redução de custos operacionais, tendo como benefício o fomento social (GRAU, 2006, p. 34).

A adoção de medidas políticas e administrativas como forma de subsidiar a sociedade em determinados setores, que de fato necessitam de intervenção, pode se dar, por exemplo, na modalidade de incentivos fiscais, tendo sua previsão estatuída no texto constitucional, revelando possibilidade de aplicação do princípio da subsidiariedade no direito tributário brasileiro. Neste sentido é que pode ser aprimorada a sua utilização para a arrecadação fiscal, que encontra óbice no seu recebimento e barreiras quando se trata de processos judiciais (execuções fiscais), com o seu andamento moroso e procedimento por vezes inefetivo.

A versatilidade do princípio da subsidiariedade, se revela ferramenta extremamente poderosa no caminho para efetividade da arrecadação e utilização do seu resultado no contexto socioeconômico, sobretudo quando se tratam de políticas públicas que podem ser alcançadas sem a intervenção direta do Estado. Ao estabelecer a subsidiariedade como um princípio aplicado ao direito tributário, possibilita a utilização de via alternativa ao Estado máximo intervencionista e totalitário, cujo objetivo é pela preservação dos direitos fundamentais e sobretudo a dignidade humana (CAVALCANTI, 2015, p. 56).

Por este caminho, cabe analisar de que forma o princípio da subsidiariedade pode prover benefícios reais no intento de encontrar soluções alternativas de conflitos tributários, uma vez que seja criado instituto próprio (como é o caso da arbitragem tributária), facilitando a sua realização no mundo jurídico e fático. O que se pretende determinar é se a possibilidade de inserção do princípio da subsidiariedade como uma das bases para a criação da arbitragem tributária resultará em melhor efetividade na arrecadação por meio da resolução de conflitos alternativos, cuja finalidade é melhorar a utilização do produto arrecadado em favor da sociedade, oferecendo assim além de efetividade, função social, que será melhor abordado em momento oportuno mais à frente.

### 3 O INTERESSE PÚBLICO, ORÇAMENTO E O ACESSO À JUSTIÇA

Conforme se extrai dos capítulos anteriores, é de clareza solar a existência de conflitos dilemáticos entre os valores arrecadados pela administração pública em detrimento dos gastos públicos. Neste sentido, necessário se faz ressaltar que a possibilidade de equalização das contas e gastos públicos, principalmente quando não existem mecanismos facilitadores de pagamento/recebimento somados aos desvios e má administração do dinheiro público, se revela impossível.

Objetivando trazer compreensão aos parâmetros do interesse público, não que se compreender seus limites, sobretudo no que toca a supremacia de indisponibilidade, atualmente flexibilizados diante do contexto de evolução jurídica do Brasil. Neste modo, se faz pertinente analisar a disponibilidade dos bens públicos (interesse e crédito) para que se insira no contexto arbitral mais a frente, diante da necessidade de disponibilidade do bem para sua possibilidade que forneça solução aos conflitos por meio arbitral.

A supremacia e indisponibilidade do interesse público, é objeto de debate e confusões há anos, merecendo guarida no presente trabalho para fins de definição do seu recorte e possibilidades para a utilização de políticas públicas que sirva a equalização e restauração social. Noutra giro, a possibilidade de flexibilização da indisponibilidade do interesse público a ser estudada, não deve ser alvo de todo e qualquer ato administrativo, isto é, sua vinculação, mas sim em situações específicas e necessárias para a consecução da redução das controvérsias entre sociedade e estado, destacando aqui, o âmbito fiscal.

A legislação tributária impõe à primeira vista, a vedação às Fazendas, aos agentes fazendários e procuradores, a negociação ou disposição do erário público de modo indiscriminado e por livre convencimento, salvo quando disciplinados os parâmetros em lei, conferindo-lhes balizamento mínimo em determinados casos. Tal outorga mínima estabelece pequena abertura e cujo fito é o de permitir tais agentes públicos gerência e facilidade na execução de suas obrigações, inclusive tributária (LEITE, 2017. P. 53).

Os aspectos da indisponibilidade do interesse público resvalarão diretamente no âmbito do crédito tributário, razão pela qual merece guarida no presente estudo, uma vez que se trata de decorrência de tal fato, estabelecendo mais uma vez,

comportamentos a serem adotados pela administração pública no que diz respeito à arrecadação tributária. Ademais, tanto a indisponibilidade do interesse público quanto do crédito tributário, servirão de base para a facilitação ao acesso à justiça por parte dos contribuintes e solucionar os conflitos tributários que se revelem passíveis de serem transacionados e submetidos ao juízo arbitral.

### **3.1 INTERESSE PÚBLICO E CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

No que concerne ao interesse público e suas nuances, necessário se faz estabelecer, antes de adentrarmos sua indisponibilidade, um paralelo inicial entre o interesse público e privado, principalmente no que diz respeito à (in)existência da supremacia do interesse público de forma absoluta. Com efeito, verifica-se atualmente que vem sendo severamente questionada a inviolabilidade desta supremacia, devendo se compreender que os interesses públicos e privados devem ser balizados para que seja alcançada a efetividade almejada pela administração pública.

A supremacia aqui trabalhada, incidentes sobre os direitos constitucionais, tais como liberdades e garantias fundamentais, conforme se verá, deverão ser submetidos à análise específica caso a caso, rejeitando de pronto qualquer ação de iniciativa do poder público que não seja pautada na constituição ou legislação para lhe fornecer embasamento legal. A revés, nas hipóteses em que a Constituição for omissa, impõe-se a impossibilidade de favorecer de imediato qualquer das partes, tendo em vista a acepção de unidade, sendo impossível haver hierarquia entre os interesses público e privado, conforme afirmam alguns doutrinadores (SCHIER, 2005, p. 228.)

Diversas são as possibilidades de interpretar o interesse público, como por exemplo, no âmbito da concepção do bem comum, ou seja, constituindo a finalidade do Estado de modo próprio; no âmbito do bem coletivo, seja ele geral ou difuso; e por fim na modalidade de interesse público faceado à instituto determinado, como é o caso de rescisão contratual por meio do Estado quando este poderá prejudicar ou afetar o interesse público (PIETRO, 2016, p. 112). Quanto à disponibilidade pública, o que resta inequívoco é a impossibilidade de o Estado dispor do seu dever de proteção à sociedade, pautado nos princípios estabelecidos na Constituição Federal, podendo para tanto, dispor de determinados bens para o resgate de seus objetivos.

### **3.1.1 A Supremacia e a Indisponibilidade do Interesse Público e Suas Nuances**

A interpretação sobre a disponibilidade de bens públicos por parte do Estado requer, além de se pautar nos princípios constitucionais, se tratar esta disposição de medida menos gravosa e mais adequada à solução de conflitos sociais. Assim, demonstra-se indispensável ter como objetivo a resolução das mazelas sociais de forma ativo e efetivo, sem que haja o desrespeito à indisponibilidade do interesse público, mas sim a disponibilização de elementos que são passíveis de concessão.

O conceito de interesse público em sua plena abrangência parte da premissa que pressupõe a existência de interesses privados, exercidos pelos cidadãos de forma individual, que podem ser comuns ou não, observando sempre a prevalência da maioria, uma vez que inseridas no contexto social maior. Neste contexto, ao compreender a preservação deste interesse social comum e maior, preserva-se com efeito, as próximas gerações, estabelecendo-se como um meio de consecução destes objetivos, estabelecendo assim o interesse público (MELLO, 2015, p. 95).

De modo geral, o interesse público pode ser compreendido como o interesse individual de cada cidadão, como componente ativo de uma sociedade, possuindo um sentido específico e distinto para o Direito, mesmo não havendo um significado específico para si. Sendo assim, a utilização da expressão interesse público é tomada como forma de definição para o interesse comum, social, legal, podendo admiti-lo ainda como avesso ao interesse individual, por se tratar de algo comum, pertencente à sociedade (LEMES, 2007. p. 125-126).

Necessário se revela estabelecer baliza entre o interesse público e os limites de sua indisponibilidade, conferindo à administração pública, certa discricionariedade no tocante às medidas a serem tomadas. Tal balizamento requer a compreensão entre duas espécies de indisponibilidade primária, quais sejam, a designação à sociedade ou a um indivíduo da impossibilidade de atribuição de pessoa diversa à titularidade original do bem jurídico, conforme leciona Carlos Alberto Salles (2011, p. 229).

Um bem público por si só não pode ser considerado indisponível por natureza, fazendo-se necessário estabelecer alguns fatores e imposições que revistam este bem do condão da indisponibilidade. Assim, parte-se da premissa que a regra é a disponibilidade, sendo o contrário a exceção, mas nunca confundido com a hipótese

de casos em que se verifique o condicionamento para a disponibilidade, sendo este uma terceira possibilidade.

Quanto ao condicionamento, este determina situações específicas nas quais um bem jurídico pode ser disponibilizado pelo Estado, com exceção dos bens indisponíveis por natureza ou por segurança jurídica conferida por situação especial. Com efeito, podem ser destacados como bens indisponíveis por natureza o meio ambiente, o direito de personalidade, conhecidos também como bens coletivos, configurando neste contexto a indisponibilidade na sua forma material (SALLES, 2011, p. 232).

De modo contundente, não há em nenhum dos casos anteriormente expostos, a atribuição de indisponibilidade para o interesse público, mas sim o seu condicionamento em detrimento da mera indisponibilidade no sentido estrito. Assim sendo, merece ser destacada a indisponibilidade na sua modalidade material, trazendo interdependência entre o resguardo do interesse público e a transferência da propriedade dos bens jurídicos estatais. Por derradeiro, revela-se factível a disponibilidade do interesse público com o fito de preservação do mesmo, revelando a chamada indisponibilidade normativa.

Para a caracterização e compreensão do que é interesse público, deve haver o desprendimento com relação ao interesse do Estado, estes dois não podem se confundir. Para que se chegue ao resultado almejado, deve se levar em consideração a conjunção de diversos interesses privados comuns exercido por um conglomerado de indivíduos na sociedade, estabelecendo o que seria a melhor diretriz a ser adotada para esta comunidade exercendo a vontade da maioria para uma postura adotada de forma assertiva (PARISI, 2016, p. 56).

A coletividade é o verdadeiro titular do interesse público, e não o Estado, como muitas vezes se é levado a crer, portanto, o que se almeja é a satisfação das necessidades coletivas por meio das instituições administrativas e órgãos políticos, cumprindo os papéis de amparo social. Neste sentido, se revela o ponto fulcral acerca da indisponibilidade do crédito tributário como bem jurídico público, ora, se este não é de propriedade do Estado, mas sim da sociedade, não poderia dispor deste de forma indiscriminada, merecendo ser expandido em momento oportuno mais a frente

Não é suficiente a mera arrecadação tributária por parte do Estado para que o mesmo defina o tributo como um bem de sua titularidade e, portanto, cabendo ao

mesmo somente a arrecadação e alocação em favor da comunidade de acordo com o interesse público, como anteriormente dito, a soma de todos os interesses privados. Ademais, no que tange a arrecadação tributária, esta deve ser aferida assertivamente e dentro das possibilidades do acervo disposto pelo Estado, coadunando-se com o interesse público. Portanto, à primeira vista, o interesse público força o crédito tributário, no papel de bem público, a ser indisponível.

Para Celso Antônio Bandeira de Mello (2015, 96-97), o interesse público resulta da soma dos objetivos que a sociedade, de modo individual considera o exercício das atribuições pelos cidadãos. Não obstante, para se qualificar como um interesse público, o corpo social necessita estar alinhado com o aspecto maior do Estado, evitando atribuição errônea de algo que existe de modo espontâneo por si só, autônoma perante os indivíduos desta sociedade.

Com relação ao que se compreende por indisponibilidade do interesse público, devendo serem tecidas duas considerações levando-se em consideração o exposto neste tópico. A regra primeva e o que dispõe a legislação interpretada ao longo dos anos é pela indisponibilidade de modo geral. No entanto, conforme restou verificado, esta regra tem sido flexibilizada quando se traz a possibilidade de aferição da indisponibilidade condicionada, obedecendo os critérios positivados e procedimentais, permitindo um novo olhar acerca do que seria disponível ou não de acordo com o caso concreto.

### **3.1.2 A (In)disponibilidade do Crédito Tributário como Bem Jurídico Público**

No tocante a legislação brasileira conjuntamente com a Constituição Federal, verifica-se a existência de bens considerados indisponíveis, sendo defeso ao Estado, o desfazimento destes bem, salvo haja previsão legislativa contrária. Com efeito, a legislação tributária impõe, em análise perfunctória, que o produto da arrecadação não seria um bem disponível, não havendo a possibilidade de renúncia destes valores.

Cumprir verificar as especificidades do bem público conforme a legislação, analisando a sua materialidade. Assim, o que se denota é a indisponibilidade do bem público como uma decorrência direta da principiologia constitucional, que estabelece um bem comum e pertencente a cada um dos indivíduos da sociedade e a todos ao mesmo tempo. Não há como nenhum órgão ou agente político dispor destes de modo

indiscriminado, como se seu fosse, muito embora existam argumentos a serem levados em consideração para que se possa graduar essa disponibilidade (TALAMINE, 2015, p. 02).

Necessário se faz a relativização da indisponibilidade do bem público como uma ferramenta para a melhoria da atividade da administração na busca pela satisfação do bem comum. O que se pretende é restringir a disponibilidade do bem público para ser possível tão somente quando foi imprescindível para o resgate do interesse social, coletivo, mas nunca de forma indiscriminada e ilegal, conferindo ao agente uma discricionariedade incondicionada e irrestrita (SCHREIBER, 2014, p. 30).

A concepção de bem público pertencente a administração pública pode ser verificada no crédito tributário, uma vez que este corresponde a um bem jurídico tal como definido no Código Civil, de pertencimento a qualquer título à União, Estados, Municípios e Distrito Federal, bem como suas respectivas autarquias e fundações de direito público (VALENTE, 2016, p. 71). Assim, o que se conclui é que se trata de bem de patrimônio público, podendo ser classificado em três formas diferentes conforme o código civil, quais sejam: bens de uso comum da sociedade, especial e de uso dominical.

Os bens de uso comum da sociedade, pertencem diretamente ao Estado na forma de objeto de direito real que não podem ser admitidos nos demais casos, não possuindo a inalienabilidade absoluta, o que se aplicaria tão somente aos bens nos quais a valoração não pode ser auferida devido à sua natureza ou por força de lei, que impõe destinação específica (MELLO, 2004, p. 752). Os bens inalienáveis por força de lei e conseqüentemente podem ser valorados de forma financeira, são suscetíveis à perda do caráter inalienável (quando perdem a destinação pública específica), como a desafetação, por exemplo (DI PIETRO, 2004, p. 585).

Para Ruy Cirne Lima (2007, p. 179), os bens de uso especial e dominical necessita que haja uma correlação aos impactos que a sua condição jurídica impõe a sociedade do que ao próprio bem em si. Neste diapasão, os bens de uso especial somente poderiam ser assim considerados, se indisponíveis, uma vez que estaria se tratando de bem do acervo patrimonial administrativo e, portanto, ao compor este acervo e estar à disposição da administração pública para a consecução do serviço e atividade pública, já se tornariam indisponíveis. Noutro giro, ao se tratar de bens dominicais, estes, ao contrário dos anteriores, seriam disponíveis e sua destinação

ser justamente a venda, troca ou a exploração econômica pelas entidades fiscais, no serviço à administração pública.

Existe ainda uma outra possibilidade quanto a um patrimônio de titularidade do Estado, administrado pelos ditames do direito privado. Neste caso, é possível a exploração de atividade econômica sobre este bem, podendo ser denominado como patrimônio fiscal ou financeiro. A grande diferença desta espécie para as demais anteriormente explanadas é que este bem passível de exploração serve para o desenvolvimento da administração interna e consecução das suas atividades fins, conforme leciona Walter Jellinek (JELLINEK, Walter Apud CIRNE LIMA, 2007, p 179).

A atividade vinculada da administração pública sob a sistemática tributária, exerce domínio sobre os sujeitos da relação tributária, isto é, contribuinte e fisco, conferindo os atos tributários por meio da gestão e controle da arrecadação. Com efeito, os atos administrativos vinculados devem estar previstos em legislação específica e sem a possibilidade de autonomia ou discricionariedade estatal sobre o seu cumprimento (ARAÚJO, 2006, p. 191).

Em se tratando de limitação ao poder de tributar, disciplinada pela Carta Magna, institui as competências para criar, alterar, instituir e extinguir tributos, estando tais poderes estatuídos em nível constitucional para a imposição de cobrança aos contribuintes, auferindo o produto da arrecadação tributária, ou seja, o orçamento público. Este poder de tributar determina ainda, a faculdade de alteração e extinção dos créditos tributários advindos de impostos, cujo objetivo seria a redução da carga fiscal por meio da extrafiscalidade, função já estudada no presente trabalho (CASALTA, 1998, p.277).

Ao conferir suas competências tributárias, a Constituição partilha e limita as atribuições dos poderes de cada esfera, seja ela Municipal, Estadual ou Federal, bem como confere a possibilidade a estes de fiscalizar e cobrar os tributos dos contribuintes. Com efeito, ao instituir estas competências tributárias, a Constituição confere a possibilidade legislativa de outorgar leis específicas para a instituição dos tributos na sua esfera de competências, não havendo tributo nascido de norma Constitucional, conforme leciona Geraldo Ataliba (1968, p. 72).

Não há como se estudar o direito tributário e sua disponibilidade sem que sejam analisados sob a ótica dos direitos fundamentais, devendo se ter extrema cautela ao tratar deste assunto, cabendo especial atenção ao teor dos direitos sob análise, quais

sejam, a propriedade e liberdade, impondo verdadeiro e severo rigor. Com efeito, a rigorosidade na lei é medida que se impõe pela própria Carta Magna, disciplinando bens jurídicos altamente qualificados e que vedam a disponibilização sob qualquer hipótese, sem que haja previsão legal expressa que permita (CARVALHO, 2013, p. 534).

Como forma de materialização da indisponibilidade originária no tocante à tributação, tem-se como exemplo a função arrecadatória exercida pelo Estado, mais precisamente colacionado no artigo 3º do Código Tributário Nacional. Analisando a referida legislação, verifica-se a indisponibilidade apresentada na forma de impossibilidade de deixar de exercer, seja por qualquer motivo não previsto em lei, a função de fiscalizar, lançar e arrecadar o crédito tributário pelo órgão político, correndo o risco de ser responsabilizado pelo desvio da sua finalidade e atividade.

Compulsando a legislação tributária vigente, resta claro que não existe margem que justifique uma possível disponibilidade a ser conferida ao administrador público quanto a arrecadação tributária. Neste sentido, necessário se faz a edição de lei específica, possibilitando a materialização de elementos que flexibilizem a atuação do agente público para que possua o mínimo de discricionariedade quanto às situações nas quais a arrecadação tributária esteja em voga.

A administração tributária pressupõe a vinculação dos seus atos, tratando-se de efeitos incidentes na sociedade. Nesse contexto, à revés dos ideais expostos, Paulo de Barros Carvalho (2017, p. 79), expõe a discordância acerca da existência de comportamento vinculado sem que haja a subjetividade, praticada pela administração pública. Assim, o que se pode concluir é que a vinculação exarada pela legislação é imposta quanto ao procedimento adotado pelo agente administrativo e não quanto ao ato praticado por este.

De modo convergente é o que leciona Heleno Taveira Torres (2008, p. 10), admitindo que a vinculação ou discricionariedade emanada do agente público emana na procedimentalidade da atividade administrativa e não incidente sobre o seu resultado, qual seja, o ato administrativo praticado em detrimento da população. Outrossim, retornando ao Código Tributário Nacional, verifica-se a existência de pressupostos taxativos para a modificação, suspensão ou extinção do crédito tributário, indispensáveis pelo administrador público, sob o risco de ser responsabilizado pela renúncia.

Cabe salientar que, muito embora existam as limitações impostas pelo Código Tributário Nacional, existem lacunas que foram deixadas quase que de propósito pelo legislador no que toca a disponibilidade do crédito tributário, tendo como hipóteses a remissão e transação, por exemplo. Para João Dácio Rolim (2007, p. 15), é razoável que se compreenda a indisponibilidade em matéria tributária como um direito jurisdicionado, sendo notada mais especificamente quando se observa as atitudes tomadas pelos agentes fazendários fiscais de qualquer esfera (municipal, estadual ou federal), estabelecendo um posicionamento uníssono por parte destes.

Analisando a natureza jurídica a qual o crédito tributário se enquadra, observa-se que este se trata de um direito patrimonial de bem dominial, o que pode ser considerado patrimônio pertencente às pessoas jurídicas de direito público. Outrossim, considera-se o crédito tributário como um objeto de direito real que pode ser considerado disponível e seu pertencimento a tais entidades. Portanto, em se tratando de um bem patrimonial, real e disponível pertencente ao Estado, não haveria óbice a sua transacionalidade ou arbitrabilidade, conforme se verá mais adiante (VALENTE, 2016, p. 71).

Qualifica-se o crédito tributário então como um bem público possível de ser disponibilizado, conquanto a sua possibilidade de ser quantificado financeiramente, conferindo ao Estado por meio dos agentes públicos, ferramentas que viabilizem a consecução dos interesses finalísticos presentes na estrutura do Estado Democrático de Direito (MOREIRA NETO, 1997, p. 135).

No que toca a disponibilidade, necessário se faz a compreensão de que esta é indissociável ao livre exercício de um direito qualquer pelo seu titular, não podendo existir qualquer norma óbice que impeça a sua concretização, sendo absolutamente nulo ou anulável qualquer ato em descumprimento. Assim sendo, é possível de serem considerados disponíveis, os bens desimpedidos de alienação ou negociação, possuindo o alienante capacidade jurídica irrestrita para a consecução da sua vontade de efetivar o negócio jurídico (CARMONA, 2006, p. 56).

Em suma, o que torna um bem disponível é a capacidade que este possui de ser transacionado de modo irrestrito e sem qualquer disposição legal que o impeça, além de ser necessária a plena capacidade jurídica de seu titular para sua efetivação, ou seja, qualquer bem que pode ser transacionado, é disponível (VALENTE, 2016, p. 73). Este posicionamento é reforçado nas lições extraídas de Hugo de Brito Machado

(2008, p. 116), compreendendo que o tributo, tal como um bem público e patrimônio do estado, sendo indisponível na atividade administrativa pelo agente público, mas disponível para o Estado, sobretudo por ser ele o titular do patrimônio, desde que respaldado pelo cumprimento da proteção do interesse público, pela via legislativa e consecução da finalidade pública.

O que se denota é a existência de um direito atinente aos contribuintes, qual seja, o de exigir o cumprimento do lançamento tributário dentro dos rigores da lei, a ser praticado pelo agente tributário, vinculando o dever de cumprimento e o direito de exigência entre as partes do conflito tributário. Neste contexto, a indisponibilidade suscitada é algo que merece ponderação e compreensão do direito que está em voga para a resolução do problema suscitado, não devendo ser observada somente sob o prisma da letra fria da lei, mas sim de acordo com o caso concreto e suas implicações para a sociedade.

### **3.2 ORÇAMENTO PÚBLICO E DESVINCULAÇÃO QUANTO A LOA**

Possuindo importância latente ao presente estudo, o direito financeiro constitui ramo apartado do direito tributário e guarda relação direta quando se trata de disposição do direito público em favor da população, servindo à administração pública como meio para o balizamento orçamentário. Ademais, estabelecido o orçamento, deverão ser definidas as diretrizes para que o produto da arrecadação seja disposto de modo ordenado, com o máximo de assertividade dentro do possível.

Para a formação do orçamento público, se faz necessária a contribuição dos integrantes da sociedade, que compõem os recursos públicos a serem aplicados em favor da coletividade para o atendimento de suas necessidades. Para que exista segurança neste processo, é salutar a presença de transparência e publicidade de todos os atos a serem tomados na formação do procedimento orçamentário, de modo compreensível a qualquer cidadão que queira conferir a informação.

Conforme se depreende dos ensinamentos de Giacomoni, o orçamento público se embasa em princípios orçamentários que norteiam a sua formação e gestão, tais como a clareza e publicidade,

Princípio da clareza. O orçamento público, ao cumprir múltiplas funções – algumas não técnicas – deve ser apresentado em linguagem clara e compreensível a todas aquelas pessoas que, por força de ofício ou por interesse, precisam manipulá-lo. É uma regra de difícil observação, pois,

devido exatamente aos seus variados papéis, o orçamento reveste-se de uma linguagem complexa, acessível apenas aos especialistas. (...) Princípio da publicidade. Por sua importância e significação e pelo interesse que desperta, o orçamento público deve merecer ampla publicidade.

Formalmente, o princípio é cumprido, pois, como as demais leis, é publicado nos diários oficiais. A publicidade ideal, porém, envolve as mesmas questões ligadas à clareza. Resumos comentados da proposta orçamentária deveriam ser amplamente difundidos, de forma que possibilitassem ao maior número possível de pessoas inteirar-se das realizações pretendidas pelas administrações públicas. (GIACOMONI, 2007, p. 83)

Para Marcus Abraham (2010, p. 236), o princípio da transparência aplicado ao orçamento público não vincula a divulgação irrestrita do orçamento somente, mas obriga que os elementos componentes deste também devem ser publicizados amplamente, tais como as previsões orçamentárias, receitas e despesas, além das renúncias e programas sociais, que devem ser disponibilizados a todos os cidadãos e entidades fiscalizadoras, inclusive. Destarte, o objetivo desta ampla divulgação é o de não somente rechaçar a presença de desvio financeiro, despesas injustificadas ou obscuras, projetos, programas ou benefícios implexos, que possam facilitar o desvio do dinheiro público ou a manipulação para atender interesses diversos aos que foram originalmente pensados.

A discussão acerca do orçamento público é latente e vasta quando se trata da sua natureza perante a sociedade, se autorizativa, cabendo lastro para a interpretação sobre sua execução ou se possui caráter impositivo, não havendo possibilidade de modificação, sendo mandatário. O entendimento majoritário é pela natureza autorizativa do orçamento público, permitindo o custeio e cumprimento das despesas previstas, não restringindo à vinculação do cumprimento, isto é, está autorizado o gasto público, mas não necessariamente será realizado, o que confere flexibilidade ao administrador público (ABRAHAM, 2010, p. 288).

Os gastos previstos na Lei Orçamentária Anual deverão ser analisados e decididos pelo gestor público, que decidirá pela consecução ou não destes, podendo, em alguns casos, aguardar o cumprimento do exercício financeiro para, após confirmada ou não a suficiência de recursos previstos na lei orçamentária para o custeio da máquina pública, efetuar certas despesas específicas de natureza menos urgentes, que cabem a este administrador. Este tipo de atitude é extremamente comum e é conhecido como contingente de despesas, sendo praticado pelos gestores públicos que possuem algum plano específico de governo, como o direcionamento de

determinados recursos para aumento de determinado setor de seu interesse (LEITE, 2017, p. 10).

Para Marcus Abraham (2010, p. 251), há necessidade de se analisar a discricionariedade do administrador público com bastante cautela, tendo em vista que sua utilização de forma abusiva pode acabar prejudicando o orçamento tornando-o utópico, uma vez que não será executado de modo integral, deixando diversas despesas previstas sem serventia por falta de realização. Com efeito, a maior prejudicada com a falta de execução do orçamento previsto é a sociedade, que deixará de se beneficiar com as propostas governamentais de investimento público, justamente pelo excesso de discricionariedade que a lei prevê, não havendo controle ou previsão por parte da população, do que será de fato dispendido e investido pelo Estado.

Quando se verifica a falta de execução de determinadas despesas públicas constantes na Lei Orçamentária e devidamente autorizadas, fica demonstrada a falta de planejamento e de transparência do gestor público para com a sociedade. Essa possibilidade acaba trazendo à baila a necessidade de se discutir acerca da necessidade de revisão dos regramentos para a contingência de despesas, não para tornar o orçamento mandatório e impositivo, mas que estabeleçam menor discricção à administração pública acerca dos gastos e investimentos.

A crítica acerca da discricionariedade do gestor público impõe uma reflexão acerca do que poderia ser implementado para sua regulamentação, cabendo à legislação determinar em quais hipóteses é que seria possível facultar ao administrador a execução do gasto público. Ademais, haveria que se determinar ainda em qual proporção o poder público poderia abrir mão do gasto, cabendo ao parlamento a autorização para a não consecução de gastos além do permitido.

A limitação da concessão da faculdade dos gastos públicos já é uma realidade discutida na doutrina, como leciona Adilson Abreu Dallari,

Em síntese, não faz sentido algum o delineamento de todo um sistema orçamentário calcado no planejamento e a afirmação do direito à transparência da gestão fiscal, se as dotações orçamentárias não tiverem caráter impositivo. De nada vale assegurar a participação popular no momento da elaboração do orçamento se, no decorrer do exercício financeiro, o Poder Executivo não tiver o dever de executar o que foi planejado, mediante um processo de consulta pública seguido de um cuidadoso exame pelos representantes do povo nas casas legislativas. (DALLARI *In* SCAFF, 2011, 326-327).

Compulsando a Lei de Responsabilidade Fiscal (BRASIL, 2000), mais especificamente em seu artigo 9.º, verifica-se a existência de autorização da não execução do orçamento público em hipóteses específicas, a exemplo da eventualidade de empenho de despesas devido à impossibilidade de cumprir com a arrecadação de receita pública, ou seja, quando se projeta um valor de recebimento do erário, mas não se afere este valor.

Art. 9.º Se verificado, ao final de um bimestre, que a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais, os Poderes e o Ministério Público promoverão, por ato próprio e nos montantes necessários, nos trinta dias subsequentes, limitação de empenho e movimentação financeira, segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias.

Os recursos auferidos pela administração pública se revelam disponíveis quando analisados sobre o prisma constitucional dos direitos fundamentais, conforme inclusive decidido pelo Supremo Tribunal Federal. No julgamento, o Excelso Tribunal entendeu pela impossibilidade do Estado dispor sobre as garantias constitucionais de saúde e segurança, definindo a obrigação do mesmo de instituir políticas públicas que garantam o efetivo acesso da população a estes bens constitucionais, cabendo inclusive ao Judiciário impor sua efetivação quando não for eficaz, retirando a discricionariedade do gestor público inclusive (RE 559646 AgR/PR, Segunda Turma, Rel. Min. Ellen Gracie, DJe 24/6/2011; AI 734487 AgR/PR, Segunda Turma, Rel. Min. Ellen Gracie, DJe 20/8/2010.).

Revisitar a Constituição para propor modificações quanto às situações prejudiciais à sociedade se revela altamente necessário no contexto político atual do país, sobretudo no tocante à natureza do orçamento público aliada às atividades do poder executivo de realizar políticas públicas que reafirmem os direitos fundamentais. O orçamento público é a base de toda a administração pública em detrimento da população, devendo ser bem direcionada e tratada com seriedade, uma vez que para a consecução de medidas governamentais, se faz indispensável a provisão de receitas provenientes do orçamento público.

Analisando o contexto nacional no que diz respeito ao orçamento público, nota-se que grande fatia do seu direcionamento está voltada para o custeio das despesas indispensáveis ao custeio da administração pública, demonstrando um engessamento da provisão orçamentária por conta da má distribuição de renda e arrecadação deficitária. Com efeito, a restrição da disponibilidade financeira restringe ainda mais a possibilidade de gastos passíveis de contingência, os investimentos em políticas

públicas para melhoria social e a necessidade do custeio básico em detrimento de investimentos considerados dispensáveis, chegando a representar menos de 30% do planejamento orçamentário anual devido aos altos custos de manutenção da administração pública (BRASIL, CONGRESSO NACIONAL, 2012).

Para Maurício Barros (2011, p. 993), a questão orçamentária se identifica muito mais com o aspecto vinculatório, possuindo pouca liberdade. Isto se deve ao fato de que existe destinação específica quanto aos gastos públicos, sobretudo no tocante às despesas constitucionalmente previstas, de caráter obrigatório e indispensável. Ademais, tem-se ainda as despesas de cunho administrativo, visando manter o funcionamento da máquina pública e, portanto, fixas, como salários, energia, combustível, etc..., bem como as despesas atinentes à repartição de receitas e transferências entre entes.

A destinação do orçamento público aos gastos indispensáveis de modo geral demonstra uma restrição da discricionariedade quando da elaboração da LOA pelo legislador, uma vez que determina especificamente quais os gastos considerados como indispensáveis e que não podem deixar de constar na lei. O administrador público possui, portanto, pouca margem de determinação acerca das despesas discricionárias diante da margem apertada da arrecadação, havendo que ser melhor distribuída e disposta, conforme pesquisado no presente trabalho.

Necessário se faz realizar um planejamento orçamentário para que se utilize da verba pública da melhor forma dentro das possibilidades, estabilizando o orçamento ao torna-lo um pouco mais mandatório, submetendo ao Congresso Nacional algumas das situações que merecem atenção quando não for possível concretizar o orçamento planejado. É justamente no sentido de conferir uma mínima flexibilização e organização que foi submetida ao Senado Federal a PEC nº 22/2000, a qual estipula a possibilidade de ser aprovado incondicionalmente os pedidos de contingência ou extinção das despesas discricionárias, quando da não apreciação pelo Executivo após 30 dias de encaminhamento.

Utilizar do orçamento público de modo coerente e visando atender as necessidades sociais é algo extremamente urgente diante do contexto mundial enfrentado, principalmente no que toca a realidade socioeconômica brasileira. Ao estabelecer uma via alternativa de solução dos conflitos tributários, não é suficiente que seja somente majorada a arrecadação tributária, mas sim que este produto seja

utilizado, se relacionando com as principais necessidades dos contribuintes na exata medida de sua necessidade, de modo subsidiário e efetivo.

### **3.3 RECEITA TRIBUTÁRIA, ARRECADAÇÃO E CARGA TRIBUTÁRIA**

Utilizar a arrecadação tributária dentro dos parâmetros apresentados anteriormente é desafio que se impõe ao administrador público, utilizando das ferramentas legislativas que estão ao seu alcance. Noutra giro, para que se viabilize a utilização do orçamento público em sua máxima efetividade, necessário se faz analisar a arrecadação tributária na forma que se verifica atualmente, no intuito de melhorá-la sem assoberbar o contribuinte com maior taxaço ou aumento da carga tributária atual, pensando na adoção de medidas facilitadoras para redução da inadimplência e viabilização do orçamento público.

A administração pública não vem obtendo êxito na arrecadação efetiva e tampouco suficiente para o custeio e manutenção integral das despesas públicas. Denota-se que após a execução das principais despesas, não sobra orçamento para o investimento em políticas públicas de infraestruturas, aparentando verdadeiro dilema no que tange à arrecadação, uma vez que a forma jurídica mais óbvia e legalmente viável seria o aumento dos tributos por meio de emendas e reformas (REZENDE, 2014, p. 64).

Levando-se em consideração o momento econômico-político atual brasileiro, é notório que o aumento da carga tributária em um país que passa por graves dificuldades financeiras e severamente atingido por uma pandemia que causou graves danos não só no campo da saúde, mas também na economia, não parece minimamente razoável. Ademais, o aumento da tributação no sistema judicial brasileiro, que já possui alta carga tributária reflete claramente cerceamento de direitos constitucionais, a exemplo do acesso ao mínimo existencial (RIBEIRO, 2011, p. 1097).

O aumento da carga tributária não se revela produtora, sobretudo devido a inviabilidade financeira da população, demonstrando a necessidade de revisitar as causas do déficit tributário e as formas de arrecadação legalmente previstas e havendo que se encontrar vias alternativas ao que se tem de disponibilidade. É de extrema importância denotar que o cerceamento de direitos se revela altamente

prejudicial para a própria administração pública, uma vez que visa dificultar o recebimento da arrecadação por meios alternativos aos existentes. A intenção do contribuinte é de adimplir suas dívidas, ficando adstrito à sistemática inefetiva, muitas vezes é inalcançável e inacessível.

A elevada carga tributária aliada à sistemática atual de arrecadação, resultam em prejuízo inenarrável aos cofres públicos que, além de não suprir o interesse público, tem que custear a estrutura do judiciário. O custeio da máquina pública de modo ineficaz releva uma espécie de ciclo vicioso, na medida que não alcança o recebimento dos valores que deveriam, sequer para o próprio custeio, aumentando o rombo nas contas públicas e desassistindo a população em suas necessidades (GARBARDO, HACHEM, 2010, p. 186).

A arrecadação pública de modo ineficiente para o custeio da administração governamental causa danos à população das mais diversas formas, demandando a necessidade de responsabilização do Estado na exata medida de sua participação para este resultado. Deste modo, as atitudes governamentais passam a ter um maior controle, além da verificação de cumprimento das garantias e direitos fundamentais, além do atendimento das demandas da população, sempre dentro das atribuições administrativas e separação dos três poderes (GARBARDO, HACHEM, 2010, p. 187).

Salta aos olhos o fato de que o Brasil possui uma das maiores cargas tributárias do mundo, a começar pelos 11 impostos vigentes em três esferas (Federal, Estadual e Municipal), que incidem na renda e mormente no consumo. Além dos impostos, a legislação ainda prevê as contribuições e demais tributos que compõem a arrecadação estatal dentro do sistema pentapartite (Imposto, Taxa, Contribuição de Melhoria, Contribuições Sociais e Empréstimo Compulsório) adotado no sistema judicial brasileiro.

### **3.3.1 O Assoberbamento do Poder Judiciário e Seus Reflexos Financeiros**

Diante do panorama que demonstra o assoberbamento financeiro do contribuinte ao se deparar com a carga tributária, impõe-se a procura por alternativas que viabilizem tanto a arrecadação quanto o adimplemento tributário. Entende-se que para tornar possível o cenário acima narrado, se faz necessária a adoção de políticas

públicas e reestruturação legislativa para que o cenário político tributário se torne mais favorável para ambas as partes.

Assim leciona Carlos Renato acerca do asoerramento do contribuinte e elevada carga tributária.

É importante sublinhar que tal definição está calcada nos três elementos a seguir sintetizados: (1) programa – uma política pública não existe sem um conteúdo propriamente dito, no qual devem ser especificados os objetivos a atingir, os meios correspondentes e o intervalo de tempo estimado; (2) ação-coordenação – a atuação do poder público deve ser conjunta e organizada para obtenção dos resultados, conjugando esforços dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário com os organismos da sociedade civil; e (3) processo – o procedimento destinado a implementar determinada política pública deve estar associado ao contraditório, estimulando participação popular (RENATO, 2013, pag. 1).

Existe certa urgência no seguimento dos elementos destacados pelo autor, fazendo-se inclusive necessária uma verdadeira reforma na legislação tributária, não sendo suficiente meras emendas que proporcionam verdadeiro assombro jurídico. Nessa toada, a atual conjuntura da legislação tributária aliada aos mecanismos executórios disponibilizados pelo legislador, causam dificuldades para o próprio fisco no seu recebimento.

O que se propõe com as medidas estudadas no presente trabalho, não é a fuga do judiciário, mas sim uma possibilidade alternativa, visando a desopilação das causas mais complexas, oportunizando os contribuintes que queiram estar adimplentes perante o fisco, uma opção menos custosa com melhores formas de pagamento. No entanto, para que haja uma regularização em massa, há que se instituir mecanismos facilitadores do adimplemento tributário, com foco na recuperação de recursos e acesso à justiça, sobretudo diante da conjuntura financeira atual.

Ao apreciar os métodos executórios e de recebimento fiscal no sistema judicial brasileiro, o que resta inequívoco é que o fisco, ou levaria anos para receber tais créditos por meio das execuções fiscais; ou sequer receberiam tais valores. Assim, o que resta ao Estado é considerar por vezes estas verbas como fundo perdido, o forçando a realizar programas de parcelamento com isenções e anistias, na tentativa, muitas vezes frustrada, de recuperá-los aos cofres públicos (RODRIGUES, 2009, p. 33).

Para que seja alcançada a possibilidade de adimplemento anteriormente apresentada, necessário se faz levar em consideração, além da revisão legislativa, a hermenêutica tributária e a evolução dos entendimentos jurisprudenciais, que são os

instrumentos norteadores para o emprego da legislação. Nesse sentido, o que se objetiva é o meio de proporcionar, dentro das possibilidades constitucionais, a boa aplicação da lei tributária, cumprindo com a imparcialidade entre contribuinte e fisco para a resolução das controvérsias que motivam o inadimplemento devido à elevada carga tributária.

### **3.3.2 A Hermenêutica Tributária como Mecanismo de Melhor Aplicação da Lei**

O entendimento majoritário atualmente é que os interesses público e privado, tendem a se correlacionar para sua coexistência em harmonia, compondo um ecossistema no qual o interesse público seja o resultado da soma de diversos interesses privados. Um não pode coexistir sem o outro, principalmente quando se compreende que o interesse público deve ser utilizado em favor do benefício comunitário, que por sua vez é composto de interesses privados comuns, corroborando para a coletividade (JUSTEN FILHO, 1999, p. 132-136).

Para conferir efetividade ao objetivo do legislador, a hermenêutica tributária deveria ser aplicada de modo estritamente taxativo, cumprindo à risca o texto legal, não cabendo interpretações amplas e diversas. No entanto, o que pesa é que a escrita e utilização aplicada da lei sobre tributos, se distancia do sentido restritivo previstos nos art. 105 e 106 do CTN, devendo levar em consideração todo o instituto da vigência da norma, conforme leciona Francisco Leite Duarte (2013, p. 176).

Deve existir verdadeiro balizamento entre a carga tributária imposta aos contribuintes e a metodologia aplicada à legislação a que dispõe a arrecadação tributária. Imperiosa é a revisão dos meios legais de arrecadação e adimplemento do tributo, principalmente quando se objetiva atualizar o texto legal para que se alinhe ao contexto atual, visando a facilitação do pagamento por parte do contribuinte e do recebimento por parte do fisco, aplicando a lei de modo flexível e em concordância com as atuais jurisprudências (LAPATZA, 2001, p. 294-295).

A utilização dos mecanismos legais e inclusive da possibilidade de aplicação da hermenêutica tributária prevista no Código Tributário Nacional aliada ao interesse público, impõe a necessidade de que se atinja um mecanismo plausível e que possa ajudar na resolução das demandas judiciais tributárias menos complexas. O que se

pretende com a adoção deste mecanismo é a diminuição da inadimplência, sobretudo diante da atual carga tributária, facilitando o acesso à justiça ao inadimplente.

Aplicando a legislação permitindo a expansão da hermenêutica tributária e flexibilizando estruturas legais anteriormente engessadas, permite o alcance de maior arrecadação aos cofres públicos. Ademais, esta solução visa melhorar a saúde financeira pública, permitindo um planejamento orçamentário mais abrangente e efetivo, vez que possui mais recursos e conseqüentemente, melhor utilização da verba pública para políticas públicas que garantam o mínimo existencial no amparo dos cidadãos.

### **3.4 EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO PELA TRANSAÇÃO**

O objeto da arrecadação aos cofres públicos se traduz no crédito tributário, possibilitando por meio da Constituição Federal e das leis infraconstitucionais, que os órgãos políticos preencham os cofres públicos com as contribuições oriundas de fatos geradores praticados pela sociedade. Ademais, mesmo com a previsão legal e a adimplência de parte dos contribuintes, nem sempre os objetivos do Estado são alcançados, sendo observada inadimplência que prejudica a administração pública.

Será demonstrado no presente estudo que o crédito tributário necessita de uma obrigação tributária para existir e só se extingue com algumas hipóteses de lei, permitindo algumas possibilidades de facilitação da sua adimplência. Cabe destaque neste ponto para a transação tributária, que materializa a disponibilidade do bem público, desde que cumpridas alguns requisitos autorizativos.

A partir do estudo da transabilidade do crédito tributário é que será analisada a sua utilização como base para a arbitragem tributária, demonstrando a sua viabilidade e operação no sistema judicial brasileiro. Ademais, a transação tributária é uma das formas que o Estado tem utilizado recentemente para auferir recebimento de valores inadimplidos, mas ainda de forma não tão efetiva quanto o que seria possível com a arbitragem tributária.

#### **3.4.1 A Formação do Crédito Tributário**

Antes de passar ao estudo da transação tributária, necessário se faz compreender como que se dá a constituição do crédito tributário, seus requisitos para formação e base legal. O crédito tributário deriva de uma obrigação tributária oriunda da prática de um determinado fato gerador, constituindo-se com o lançamento conforme artigo 142 do Código Tributário Nacional, o qual se trata de um ato vinculado praticado pela administração pública, cujo objetivo é a apuração da prática do fato gerador, o cálculo da dívida e a identificação do contribuinte ou responsável (MARTINS, 2010, p. 343).

A formação do crédito tributário está determinada na legislação de forma expressa conforme anteriormente demonstrado, constituindo-se com a formalização do lançamento pela autoridade fiscal. Ademais, a constituição deste crédito se dá pela obrigação principal, nunca acessória, sendo apurada a prática do fato gerador como essência da sua materialidade, portanto, uma realidade material que embasa a sua existência para cobrança (CARVALHO, 2017, p. 320).

A lei determina as hipóteses de incidência do tributo, isto é, a previsão por meio da qual se praticada no mundo real, incorrerá no fato gerador e originará a obrigação tributária. Assim, a lei tributária prescinde da descrição do fato jurídico que resultará na obrigação tributária, que resultará no lançamento do crédito, estabelecendo a dívida tributária do contribuinte para com o fisco (ICHIHARA, 2006, p. 157).

Observando o contexto histórico do tributo, sua origem remonta os mais longínquos tempos, apresentando-se das formas mais primevas e avançando ao longo das eras até a forma que se conhece atualmente. Sua cobrança inicialmente possuía um caráter predatório e com o intuito de custear a nobreza, sem necessariamente oferecer uma contraprestação aos que pagavam, sendo modificado e adaptado às realidades contemporâneas, de acordo com a evolução da sociedade.

A sociedade atual, globalizada e civilizada, impõe a necessidade de instituição de meios mais justos, decorrentes da legislação que reflete o contexto social como mecanismo de defesa dos contribuintes perante os despropósitos praticados pelo Estado. Deste modo, para que se possibilite a exação tributária, verificando-se sua legalidade e, sobretudo em quais condições reais se materializa o tributo, tornando possível sua cobrança.

Para Alfredo Augusto Becker (2002, p. 320), a origem do termo fato gerador bem como a sua concepção, são inerentes ao direito tributário,

[...] Toda e qualquer regra jurídica (independente de sua natureza tributária, civil, comercial, processual, constitucional etc.) Tem a mesma estrutura lógica: a hipótese de incidência ('fato gerador', suporte fático etc.) E a regra (norma, preceito, regra de conduta) cuja incidência sobre a hipótese de incidência fica condicionada à realização desta hipótese de incidência.

Para a compreensão da expressão conhecida como fato gerador ou fato jurígeno, necessário se faz a compreensão de dois requisitos básicos intrínsecos à composição da obrigação tributária, o requisito legal (lei) e o fático (materialidade). Neste contexto, requer a previsão legal da matéria tributária, em homenagem ao que toca à legalidade e ainda que aquela situação descrita na lei seja exprimida no mundo real para que, somente após a sua materialização, seja possível a imposição de obrigação àquele contribuinte que praticou (JEZÉ, 1945, p. 45).

Gaston Jezé exprime ainda os pressupostos que autorizam a materialidade da exação tributária,

Quando um indivíduo preenche todas as condições legais para ser tributado, ainda não é devedor do imposto. Eis porque, nesse caso, pode se criticar a expressão fato gerador do imposto. Ela deixa crer que o indivíduo se tornou ipso facto, devedor do imposto [...]. O indivíduo preencheu, apenas, todas as condições exigidas pela lei para que a administração possa considerá-lo devedor de tal quantia a título de tal imposto, criar para tal pessoa a situação jurídica individual de devedor de tal quantia. O fato gerador do imposto não criou, pois, a dívida individual de tal imposto, como parece indicá-lo o termo gerador. (Jezé, 1945, p. 45).

Existe certa resistência quanto ao termo fato gerador, sendo buscadas outras terminologias para definir de modo mais específico e a contento, a expressão do momento de nascimento da obrigação e relação jurídico-tributária. Esta resistência na utilização do termo encontra respaldo na doutrina, sendo minimamente razoável, muito embora os demais termos, como fato jurídico ou imponible não sejam tão precisos quanto à expressão consolidada (BALEIRO, 2007, p. 705).

Amílcar Falcão (1997) descreveu a expressão causalidade jurídica, atribuindo-a à essência do fato gerador tributário, oferecendo um sentido inequívoco de sua aplicação no sistema judicial pátrio. O fato gerador é sem dúvidas, o que dá causa à obrigação tributária, trazendo consigo um escopo de direitos e deveres às partes que compõem a exação tributária, de um lado o contribuinte, como sujeito passivo desta relação e de outro o fisco, como sujeito ativo e a quem será devido o pagamento do tributo.

A obrigação tributária é medida e materializada no campo financeiro com o lançamento, que irá aferir as condições de existência e cobrança dos valores devidos ao Estado. Compulsando a legislação, resta verificado que como em qualquer outra

relação de obrigação jurídica, necessário se faz a presença de um contrato que vincula as partes à determinado dever de pagar ou de dar. A necessidade de contrato para as searas particulares e indiscutível, no entanto, na esfera fiscal, necessariamente uma das partes é pessoa jurídica de direito público interno, necessitando do amparo legal para respaldar os direitos e obrigações às partes, sendo indispensável para a consecução da obrigação tributaria entre os polos da relação.

Ao contrário do direito civil, no qual as obrigações contratuais surgem a partir da expressão das vontades dos contratantes, no direito tributário as obrigações decorrem de lei e independem da vontade do sujeito passivo, cabendo-lhe apenas o cumprimento da exação. Assim é o entendimento extraído das lições de Sacha Calmo Navarro Coelho (1998, p. 41) ao referenciar Kelsen,

Podemos afirmar hoje, como Kelsen, que toda obrigação projeta-se da lei e que a lei permite a formação das obrigações por dois modos: o autônômico (encontro de vontades) e o heterônômico (prevalência de uma vontade sobre a outra). As obrigações autônômicas são aquelas em que a vontade dos obrigados participa da própria formação da obrigação. Tal é o caso dos contratos. As obrigações heterônomas são as que obrigam independentemente da vontade dos obrigados. Tais as hipóteses das obrigações por atos ilícitos e das obrigações por fatos lícitos unilaterais (obrigações legais), previstas em lei, porquanto nestas hipóteses, o dever das obrigações decorre exclusivamente da vontade do legislador.

No que toca as obrigações acessórias, não é possível se falar em crédito financeiro, pecúnia, mas sim o dever imposto ao contribuinte de cumprir com determinado comando legal de realizar ou não realizar um ato. No entanto, caso o contribuinte se recuse a cumprir ou deixe de fazer a determinação legal, poderá ser convertida a obrigação acessória em principal, na forma de multa, a ser devido pelo contribuinte infrator, conforme determina o artigo 113, parágrafo 3º do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966).

É diante da aplicação da lei que resta estabelecido o vínculo jurídico entre contribuinte e o Estado, sendo determinados no diploma legal a previsão de que quando for praticado um fato, resultará na imposição da obrigação tributária e conseqüentemente, do crédito tributário. Assim, a obrigação tributária depende da insurgência simultânea de um fato descrito em lei e um fato real, concreto para sua apuração. Esta materialização do fato escrito e do fato concreto resulta na realização da relação jurídico tributária entre as partes do direito tributário, que estabelece tanto os deveres para os contribuintes, quando o direito para o fisco, forçando o pagamento para preenchimento dos cofres públicos com a finalidade de suprir a administração pública (CARNELUTTI *apud* BECKER, 2002, p. 337).

A necessidade de previsão legal é atinente ao direito tributário para o estabelecimento da relação de obrigação, inclusive quando ocorre o conflito tributário. As partes do conflito sempre serão um ente político e um contribuinte (pessoa natural ou jurídica), ocorrida pela discussão sobre ocorrência ou não de determinado fato gerador, sendo a consequência da exposição literal do propósito intentado pelo legislador ao instituir determinado tributo (CARNELUTTI *apud* BECKER, 2002, p. 338).

Na doutrina tributária, diferentemente do direito civil, as obrigações principal e acessória são totalmente independentes, sendo sempre principal o pagamento do tributo e acessória, a imposição legal de fazer ou não fazer algo. Assim, merece destaque a obrigação principal, dada a sua relevância quanto ao adimplemento dos tributos quando praticado o fato gerador, legalmente previsto, compreendendo o cerne do direito tributário, vinculando a obrigação ao pagamento, originando a relação jurídica entre contribuinte e Estado (BALEEIRO, 2007, p. 697).

Conhecida as causas que levam a ocorrência do fato gerador, momento é de aprofundar no lançamento tributário para compreender a constituição do crédito tributário. Verificada a ocorrência material do fato gerador e conseqüentemente a obrigação tributária, necessário se faz a existência do lançamento tributário para a apuração dos valores devidos. Neste sentido, o Códex Tributário Nacional, na inteligência do artigo 142 prevê as condições autorizativas do lançamento, transformando obrigação tributária em pecúnia, sendo ela o mero tributo ou com a incidência de multas e acréscimos legais (CARVALHO, 2017, p. 129).

A disciplina legal impõe a administração pública a necessidade vinculatória do ato de lançamento para o crédito tributário, não cabendo qualquer discricionariedade ao poder público acerca da não execução do lançamento. Assim, uma vez praticado o fato gerador e conferido pela administração pública, esta tem a obrigação de efetivar a aferição e determinar a constituição do crédito tributário, que se dá pela efetivação do lançamento, caso não o faça, será responsabilizado o agente fiscal que deixou de cumprir, cabendo-lhe as sanções legais.

O lançamento do crédito tributário possui natureza meramente declaratória por somente cumprir com os ditames legais para aferição do crédito tributário, não lhe cabendo a criação, modificação ou extinção de um direito, mas tão somente a sua confirmação e apuração. Os efeitos da consecução do lançamento é trazer certeza e

liquidez ao crédito tributário, tornando possível a sua cobrança, havendo somente que estejam cumpridos os requisitos mínimos para saber quem deve, o que deve, quanto deve e a quem será pago (BALEEIRO, 2007, p. 782).

É de clareza solar o entendimento de que a operação do fato gerador faz nascer a obrigação tributária que será aferida pelo lançamento tributário, materializando o crédito tributário conferindo-lhe certeza e liquidez. Ademais, o contribuinte necessita ainda, após aferido e lançado o crédito tributário, tomar ciência do lançamento por meio de notificação, que definirá de modo definitivo a existência de uma dívida do contribuinte cientificado, cabendo-lhe o pagamento ou impugnação caso discorde do lançamento, somente podendo ser modificado o lançamento efetuado em casos de: recurso de ofício, impugnação administrativa pelo contribuinte ou por iniciativa da própria autoridade fiscal de ofício, conforme rol taxativo a que prevê o artigo 145 do Código Tributário Nacional (BALEEIRO, 2007, p. 808).

O crédito tributário é a conjunção de todos os requisitos apresentados, quais sejam, a legislação que define o fato gerador da obrigação tributária, a prática de tal fato no mundo real conforme a lei e a apuração da ocorrência do fato e aferição do crédito tributário por meio do lançamento, conferindo-lhe certeza e liquidez. Assim, resta verificado que a constituição do crédito tributário por meio do lançamento é ato exclusivo do órgão político, de sua competência exclusiva administrativa, mesmo que somente o seja feito para homologar a apuração efetuada pelo contribuinte em forma alternativa de lançamento, podendo somente um ato da administração pública constituir definitivamente o crédito tributário (MACHADO, 2007, p. 199).

Opinião diversa é a expressa por Leandro Paulsen (2012, p. 85), para ele a constituição do crédito tributário não se restringe ao lançamento, podendo ocorrer de diversas maneiras diferentes, como por exemplo por meio das declarações contábeis ou por ato inclusive emanado pelo poder judiciário, como é o caso de uma determinação de recolhimento de contribuição previdenciária em reclamação trabalhista. Sendo assim, o crédito tributário se formaliza com a comprovação documental, independentemente de sua natureza, de que existe um valor devido, do contribuinte ao fisco.

De modo geral, o Estado representado pelos órgãos políticos nas três esferas (Federal, Estadual e Municipal) exercem, por meio da lei que determina os pressupostos de existência e materialização do fato gerador, o poder constitucional

de tributar. O exercício das funções tributárias tem por objetivo a constituição definitiva do crédito tributário, obrigação devida do contribuinte ao fisco, regulamentando assim a manutenção da atividade administrativa pública e custeio do erário público, tendo em vista que esta é a fonte do produto da arrecadação e preenchimento dos cofres públicos para que possa inclusive ser oferecida a contrapartida à sociedade por meio de políticas públicas.

### **3.4.2 As Hipóteses de Extinção do Crédito Tributário**

Compreendidas as diretrizes que compõem a formação do crédito tributário, se faz necessário o estudo acerca das hipóteses legais de extinção do crédito tributário, encerrando o conflito contribuinte-fisco por meio destas. O pagamento é, a primeira vista, o principal modo de extinguir o crédito tributário, restando verificado em treze artigos do Código Tributário nacional, nos quais cumprem o papel de demonstrar a quitação de forma pecuniária como extintora da obrigação principal entre as partes do conflito tributário (CARVALHO, 2017, p. 265).

Importante apontar a previsão contida no parágrafo primeiro do artigo 113 verificada no Código Tributário Nacional, a qual determina como forma principal de extinção das obrigações principais o pagamento, não sendo possível esta modalidade para as obrigações acessórias, que somente se extinguem com o cumprimento da prestação de fazer ou não fazer. Assim, conforme dito alhures, as obrigações para o direito tributário são independentes e possuem formas específicas de formação e extinção, interessando neste ponto somente a obrigação principal convertida em crédito tributário.

A regra contida no artigo 156 do Código Tributário Nacional dispõe sobre as modalidades de extinção do Crédito tributário devidamente constituído. Dentre estas, consta o pagamento como a primeira forma, possuindo dois sentidos conforme se pode extrair da teoria das obrigações, quais sejam, sentido restrito e sentido amplo. A diferença entre ambos os sentidos é que na sua forma restrita, o pagamento se dá de modo especificamente pecuniário, financeiro, enquanto na sua forma ampla, pode se dar o pagamento por meio do adimplemento da obrigação estabelecida entre as partes, seja de qual forma for. Para o CTN, a utilização adotada é pela forma estrita, em observância ao disposto no artigo 3º que determina que o pagamento somente se

dá em moeda ou em cujo valor nela se possa exprimir (GOMES, 1984 apud COELHO, 2010, p.707).

A Constituição Federal na inteligência dos seus artigos, estatuiu as matérias tributárias e suas limitações, como é o caso das competências dos órgãos políticos, admitindo as possibilidades de remissão e anistia como formas de extinção e exclusão do crédito tributário, respectivamente. Com efeito, seguindo a legalidade para o direito tributário, somente a lei pode instituir tributos, da mesma forma que somente ela pode determinar suas hipóteses de extinção e modificação (ATALIBA, 1968, p. 73).

Noutro giro, observa-se que o disposto no projeto de lei nº 5082/09, propõe a criação de institutos que extinguem o crédito tributário, atendendo ao Sistema tributário nacional, sem que haja necessariamente lei específica o disciplinando. A transação tributária por exemplo, poderia servir ao órgão político de modo discricionário conforme lhe fosse conveniente e oportuno para a solução de conflitos tributários, não prescindindo de lei prévia que o autorizasse (COELHO, 2000, p. 30).

O axioma da extinção do crédito tributário demonstra a finalização da obrigação tributária, resolvendo o conflito tributário enfrentado pelos sujeitos da relação, cujo objeto determina um crédito do Estado e um dever de adimpli-lo imposto ao contribuinte. Ademais, não é somente o ato do pagamento que se faz promover a sua extinção, mas sim a expedição do ato de quitação ou baixa do tributo expedido pela autoridade competente que realizou o seu lançamento (CARVALHO, 2017, p. 265).

A Constituição Federal, por meio do artigo 146, III, 'b', determina a obrigatoriedade de promulgação de lei complementar para dispor sobre matérias tributárias, tendo o Código Tributário Nacional sendo recepcionado pela Carta Magna como se lei complementar fosse, uma vez que fora promulgado em 1966, época que não havia tal necessidade. Destarte, o CTN apresenta no seu artigo 156, todas as hipóteses por meio das quais se promove a extinção do crédito tributário, definindo em rol taxativo as possibilidades em que, se praticadas, opera-se a aniquilação deste crédito.

Cabe salientar, antes de se discorrer acerca das hipóteses do artigo 156 do Código Tributário Nacional, a relevância de dois artigos constantes no mesmo diploma, lhe conferindo suporte e concretude. Inicialmente cumpre voltar a atenção ao artigo 97, VI, do CTN, o qual determina a prescindibilidade de lei prévia para disciplinar as modalidades de extinção do crédito tributário, obedecendo o comando

da estrita legalidade e indisponibilidade pública, trazendo um circuito fechado de hipóteses para impor sua extinção.

Quanto ao último ponto, resta ser verificado o artigo 141 do mesmo código, que estabelece a observância dos casos especificamente presentes na mesma lei para as hipóteses de extinção do crédito tributário constituído de forma regular. De modo ordinário, o Código Tributário Nacional é a única lei capaz de discriminar esta matéria, muito embora exista divergência na doutrina acerca deste tema, sustentado pela possibilidade de aplicação de institutos do direito privado ao tributário, merecendo destaque neste estudo.

Conforme já fora abordado anteriormente, atualmente já existe flexibilidade acerca da adoção de institutos do Direito Privado dentro da esfera tributária. Sendo assim, verifica-se no código civil a existência de pelo menos duas possibilidades de extinção de uma obrigação que merecem destaque, a exemplo das satisfativas nas quais se enquadram a compensação e pagamento; as não satisfativas, nas quais se destacam a confusão e a remissão. Existe ainda distinção quanto à interferência do credor por sua vontade, como é o caso da novação e compensação ou ainda que não dependem de sua intervenção, a exemplo dos institutos da confusão e prescrição (PEREIRA, 2005, p. 168).

Para o direito tributário, no tocante às hipóteses de extinção das obrigações tributárias, com destaque ao crédito tributário, o legislador buscou delimitar às previstas no artigo 156 do CTN, como sendo as que mereciam destaque especial. Assim, mesmo que exista na doutrina quem estabeleça classificação acerca das possibilidades contidas no Código, a lei impõe rol que disciplina de modo claro suas hipóteses, servindo às demais apenas como referência (TORRES, 2006, p. 38).

A adimplência do crédito tributário por meio do pagamento é o meio primário de extingui-lo, sendo inclusive propositalmente o primeiro inciso do artigo supramencionado do Código Tributário Nacional que dispõe acerca das modalidades de extinção (CALMON, 2007, p. 795). Não diferente é o que dispõe Achile Donato Giannini (1956, p. 132), o qual estabelece similaridade entre a extinção obrigacional por meio do pagamento pelo Código Civil e Tributário, possuindo uma estrutura extremamente semelhante no que toca as formas de cumprimento obrigacional.

A compensação está prevista no Código Civil, inserto nos artigos 368 a 380, estabelecendo a possibilidade de extinção da obrigação nas hipóteses em que forem

as partes conflitantes credores e devedores simultâneos, definindo somente que ambas as dívidas sejam certas, líquidas e passíveis de serem cobradas (vencidas). Para o direito tributário, a compensação também é uma das formas de extinção do crédito, no entanto, diferentemente da esfera civil, o contribuinte somente poderá compensar o débito caso haja previsão legal autorizando o ente público a fazê-lo, inclusive com relação a dívidas ainda não vencidas, conforme artigo 170, parágrafo único do Código Tributário Nacional (CARVALHO, 2017, p. 280).

Insta denotar que a autorização para a compensação do indébito tributário contidas no artigo 170 do CTN não se aplicam aos créditos de natureza escriturais de tributos não cumulativos, como o é o caso do ICMS e PIS e COFINS, conforme entendimento pacificado pelo STJ. Deste modo, a compensação aplicada à estes tipos de créditos não se trataria de extinção, mas apenas de forma de aferição do valor creditório (STJ, Primeira Turma, REsp nº 884.704/SC, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, DJe 28.05.2008).

Instituto importante para o embasamento do presente trabalho, a transação é o instituto no qual os sujeitos de um conflito, estabelecem concessões simultâneas para extinguir a obrigação de pagamento visando pôr fim à contenda, assim determinado pelo Códex Cível em seu art. 840. Para o direito tributário, o CTN dispõe a transação como sendo uma das formas de encerrar o conflito tributário por meio da sua extinção, deixando de fora uma possibilidade de se transacionar preventivamente, propondo uma maior assertividade para a diminuição dos litígios tributários (DERZI, 2004, pp. 2-3).

Existe muita controvérsia doutrinária acerca da transação tributária, inclusive advogando em seu desfavor ao defender que este instituto não se diferiria da remissão, permitindo a desvinculação do ato administrativo da legislação, conferindo-lhe discricionariedade (JARDIM, 2006, p. 445). Noutro giro, verifica-se que para a esfera tributária, a transação trata-se da materialização do poder de polícia previsto na Constituição, abarcando não somente a arrecadação, mas a possibilidade legal de redução ou extinção de créditos tributários lançados pelo próprio órgão político que o transaciona, conforme se depreende das lições de Onofre Batista Júnior (2007, p. 316).

Insta denotar que a transação tributária não pode ser aplicada de modo irrestrito e igual a todos os tributos. No caso do ICMS por exemplo, observando o *quantum*

expresso no artigo 155, §2º, XII, 'g' da Carta Magna, o qual estabelece a necessidade de verificação do CONFAZ, firmando convênios entre os Estados e Distrito Federal para que sejam possíveis as renúncias fiscais (DERZI, 1997, p. 100). Ao longo dos anos, o instituto da transação no direito tributário tem sido amplamente difundido e procurado, sobretudo para encerrar litígios de vários tipos, devendo ser melhor discorrido mais à frente no presente trabalho, por se tratar de matéria extremamente interessante ao objeto deste.

A previsão do instituto da remissão é verificada no Código Civil dentre os artigos 385 ao 388, nos quais resta estabelecida mais uma das formas de extinguir obrigações, neste caso, por meio da dispensa gratuita desta pelo titular do crédito (credor), sua possibilidade para o direito tributário consta no artigo 156 do CTN. No tocante à esta dispensa, existe clara diferença entre a remissão e renúncia, uma vez que o agraciado, ou remido, não está vinculado ao aceite deste benefício. Assim, a obrigatoriedade da anuência do sujeito que deve, obsta a remissão de ser considerado um ato individual-unilateral (PAULSEN, 2012, p. 208).

Para a existência da remissão, se faz necessário ainda que não haja qualquer tipo de contraprestação para o remido, ao contrário da transação, na qual são necessárias concessões mútuas. Com efeito, tornar possível a extinção do crédito tributário, são necessários alguns requisitos, quais sejam: que exista um crédito tributário em dívida para ser extinto de modo integral ou parcial; a vontade do credor de conceder a remissão para extinção do crédito; o aceite do devedor e; que não haja nenhuma contraprestação ou ônus ao remido.

É importante relevar que a operação da remissão somente é possível na porção que diz respeito ao crédito tributário, não se operando sobre juros e multa, cabendo a estes a anistia, outro instituto previsto no Código Tributário que, juntamente com a isenção, compõem hipóteses de exclusão do crédito tributário (JARDIM, 2006, p. 449). Com efeito, o instituto da remissão pode ainda ser classificado como sendo geral ou específico (individual), o primeiro conferido por legislação específica e o segundo por intermédio de ato da administração pública legalmente imbuída. Neste segundo caso, observa-se que a outorga da remissão não pode ser feita de modo indiscriminado, mas sim conforme os ditames do artigo 172 do CTN, devendo ser específicos os limites e condições da remissão por meio de lei específica (DERZI, 2004, p. 5).

Existe benefício para a administração pública ao conceder a remissão em situações específicas, como é o caso de valores mínimos, os quais são mais custosos a execução destes ao erário público, por meio do judiciário, representando valores maiores do que a própria dívida. Com efeito, existe atualmente a possibilidade de protesto cartorário da CDA, que se revela mais vantajosa do que a remissão, inviabilizando toda a vida financeira do contribuinte e forçando-o a adimplir o débito, sem a necessidade de ingressar com a execução fiscal por parte do Estado.

Mais duas das formas de extinção do crédito tributário, tem-se a decadência e a prescrição, estas operam-se pelo perecimento do direito do fisco de lançar ou cobrar o crédito inadimplido. Tais institutos extintivos incidem para evitar a inércia infinita do Estado e a possibilidade de cobrança da dívida a qualquer tempo, além de garantir a segurança jurídica, fazendo com que caso não cumpram com o lançamento ou propositura da execução fiscal dentro do prazo legal (5 anos), não mais seja possível.

A segurança jurídica é ordem que se impõe ao direito tributário pela via constitucional, promovendo a estabilidade e tornando previsível a cobrança do crédito tributário, razão pela qual existem prazos determinados pela lei para contagem de prescrição e decadência, que devem ser cumpridas a rigor (TORRES, 2011, p. 308). A distinção entre estes institutos se dá de modo claro e conciso, uma vez que a decadência versa sobre a perda à materialidade do direito, pelo não cumprimento do lançamento tributário, enquanto a prescrição, que prescinde de um crédito devida e definitivamente constituído, cuida-se da perda do direito de executá-lo judicialmente, devido à não observância do prazo legal para propor execução fiscal (DERZI, 2004, p. 8).

Os efeitos de ambos os institutos, no tocante ao crédito tributário, são os mesmos, extinguem o crédito tributário de modo que torna impossível a sua discussão, retirando o direito do Estado de receber os valores que lhe são devidos pelo fato da inércia temporal. Ademais, o prazo é 5 anos para cada um dos institutos abordados, não sendo cumulativos e iniciando-se a contagem da prescrição, após a interrupção do prazo decadencial pelo cumprimento do lançamento, conforme os artigos 173 e 174 do Código Tributário Nacional.

No que toca mais umas das causas de extinção do crédito tributário, a conversão do depósito em renda opera-se quando existe processo executivo fiscal devidamente garantido por meio do depósito judicial, tendo sido condenado o

executado ao adimplemento da execução. Deste modo, o valor consignado ao processo deverá ser convertido em renda para a Fazenda credora, dando quitação ao crédito tributário e o extinguindo consequentemente (CARVALHO, 2017, p. 283).

Existe ainda a hipótese da conversão do depósito em renda quando, em processos de rito ordinário, o contribuinte para suspender a exigibilidade do crédito tributário, deposita o valor controvertido nos autos para garanti-lo. Destarte, a mesma situação ocorrerá caso a demanda seja julgada improcedente, o valor será revertido para o Estado (sujeito passivo da lide), convertendo este depósito em renda para si e extinguindo a controvérsia sobre o crédito (PAULSEN, 2012, p. 209).

No tocante a decisão administrativa irrecurável, devendo se fazer pontuações acerca desta modalidade de extinção do crédito tributário. Trata-se a decisão ora em apreço, de comando definitivo prolatado pelo órgão julgador administrativo no qual a impugnação do crédito lançado fora submetida. Não será possível ainda que após a decisão administrativa, o contribuinte queira discutir o crédito tributário por meio de ação anulatória.

Interessante abordar duas questões quando à previsão do inciso IX do art. 156, a que dispõe acerca da decisão administrativa irrecurável. Existe possibilidade de se anular o lançamento tributário efetuado por constar erro formal na sua constituição, subsistindo a obrigação tributária e poderá a fazenda realizar novo lançamento, desde que dentro do prazo decadencial ou; A fazenda competente resta impossibilitada de realizar novo lançamento por ter sido realizado o primeiro de modo ilegal e indevido, havendo sido prolatada a decisão administrativa extintiva pelo próprio órgão lançador não havendo mais que se discutir esta matéria, diante da decisão da extinção ter sido proferida pelo mesmo órgão que o constituiu.

A decisão transitada em julgado trata-se da hipótese de extinção do crédito tributário constante do inciso X do artigo 156 do CTN e serve para os casos contrários à conversão do depósito em renda. Neste caso o contribuinte sagra-se vencedor de uma demanda judicial, havendo sido prolatada uma sentença ou acórdão procedente e já esgotados todos os prazos recursais, passando em julgado esta decisão e consequentemente fazendo coisa julgada.

No tocante a este aspecto, uma vez transitado em julgado um pleito judicial promovido pelo contribuinte, opera-se a extinção do crédito tributário objeto da contenda, não havendo mais que se discutir sobre a dívida, agora inexistente.

Outrossim, a extinção do crédito tributário por meio da decisão judicial transitada em julgado também pode servir à confirmação de outras hipóteses de extinção discutidas no processo, como é o caso da prescrição ou decadência.

Mais uma das hipóteses a que prevê o artigo 156 em rol estritamente taxativo, a hipótese da dação em pagamento constitui medida extintiva do crédito tributário e não pode e nem deve ser confundida com o pagamento tributário na modalidade pecuniária inerente ao conceito de tributo. Assim, admite a legislação, na impossibilidade de pagamento em moeda corrente nacional, a substituição por bens que lhe sejam atribuídos valores financeiros para a quitação do crédito fiscal (DERZI, 2004, p. 8).

Esta possibilidade de quitação tributária por meio de entrega de coisa certa visa satisfazer o interesse público e atender princípios administrativos tais como impessoalidade, publicidade e eficiência. Com efeito, o bem a ser recebido como forma de adimplemento tributário deve ser aceito pelo fisco e lhe ser interessante para as finalidades estatais, caso contrário, não poderá ser recebido como pagamento.

### **3.4.3 Espécies de Transação no Direito Tributário**

Conforme restou verificado anteriormente, a transação tributária trata-se de uma hipótese de extinção do crédito tributário, que interessa de modo inegável ao objeto do presente estudo, cabendo a análise de seus aspectos mais importantes, além de suas espécies praticadas atualmente. A transação tributária, conforme é verificada na regra da legalidade, prescinde a existência de legislação específica prévia para sua autorização. Com efeito, o órgão político somente poderá transacionar a dívida tributária juntamente ao contribuinte, sem que haja risco de responsabilidade funcional, caso haja observância da lei estabelecendo todos os limites e regras para esta operação.

A transação tributária resulta da união harmônica entre a legalidade, basilar ao direito tributário, prescindindo a lei para disciplinar os limites da transação, e o interesse público, que merece atenção neste caso por ser flexibilizado para atendimento de suas finalidades, reduzindo o tempo de uma possível contenda judicial, além dos custos envolvidos (SCHOUERI, 2011, p. 565). Esta harmonização se revela altamente interessante à determinados casos nos quais a dívida pública se

torna inviável para o contribuinte realizar o pagamento, de mesmo modo que para o recebimento desta monta por parte do Estado.

Para que se torne possível a transação, necessário se faz a existência prévia de um conflito tributário entre as partes da relação, quais sejam, contribuinte no polo passivo e Estado como sujeito ativo. Analisando os ritos administrativos e judiciais, resta verificado que na esfera judicial, ao ser proposta uma execução fiscal em desfavor do contribuinte, este somente poderá se opor, conforme a legislação, por meio de embargos ou exceção de pré-executividade, arguindo as matérias que são cabíveis para discutir a formação do crédito tributário. De outro lado, no âmbito administrativo, não há como ser aferido, ao menos inicialmente, se houve a constituição definitiva deste crédito (MACHADO In CHATT, 2010, p. 02).

Conforme já demonstrado anteriormente, existe adaptação quanto à utilização da transação tributária nos conformes do direito tributário. A transação é instituto originário do direito civil e, portanto, privado, sendo recepcionado pelo Código Tributário como uma das formas de se extinguir o crédito tributário (CHATT, 2010, p. 04). Com efeito, o avanço do direito permite atualmente a instituição de componentes do direito privado de forma adaptada ao direito público, desde que existam delimitações extremamente bem definidas visando o atendimento do interesse público e sua efetivação.

Visando ser configurado o conflito tributário tal qual a norma impõe, devem ser cumpridos os ditames do artigo 171 do CTN, o qual determina a prescindibilidade de uma pretensão resistida submetida ao crivo do Poder Judiciário. Para Tatiana Machado Dunshee Abranches (2009, p. 65), quando se submete à resolutividade administrativa determinada controvérsia tributária, o que se objetiva é a apuração da melhor forma de constituição do crédito tributário a ser cobrado.

A discussão maior acerca da transação tributária gira em torno dos limites da indisponibilidade do bem público aplicado de modo conjunto aos demais princípios estabelecidos na Constituição. A obrigatoriedade da norma de disciplina é a pedra fundamental para a estipulação de concessões do poder público para com o particular. Com efeito, tais requisitos já encontram resguardo no CTN, mais precisamente no outrora referenciado artigo 171, o qual determina a transabilidade do crédito tributário uma vez verificadas concessões mútuas, resta autorizada a transação com o fito de

por fim à eventuais litígios (conflitos), com a extinção do crédito em discussão (ABRANCHES, 2009, p.65).

Destrinchando o referendado artigo do Código Tributário, resta verificada existência da faculdade ao poder público, na pessoa do órgão político credor do crédito tributário em discussão, em condições preestabelecidas, de transacionar com o Contribuinte, mediante limites e concessões de ambas as partes. Ademais, o parágrafo único do mesmo artigo prevê a necessidade de indicação de uma autoridade competente componente da administração pública pela lei. Esta imposição servirá para que esta autoridade imbuída dos poderes necessários possa autorizar a transação no caso de verificados os requisitos legais, porém sem qualquer discricionariedade acerca do procedimento.

Uma vez transacionado o crédito tributário, obedecidos todos os requisitos legais e autorizados pela autoridade competente, verifica-se a vinculação, devendo ser cumprido o resultado da transação pelo contribuinte, havendo que ser dado quitação por parte da administração pública sobre a totalidade do crédito transacionado. Assim leciona Fabio Fanucchi,

Transação – quase sempre importando um pagamento parcial do crédito tributário e, embora assim, extintivo dele, a transação também pode-se verificar em direito tributário. Só com base em autorização legal poderá dar-se a transação. Por ela, observadas as condições legais, os sujeitos ativos e passivo da obrigação tributária acordam, mediante concessões mútuas, terminar o litígio em que estejam envolvidos, discutindo a legitimidade da exigência fiscal. A transação deverá conduzir-se à extinção do crédito, mesmo que o pagamento, como se disse, não envolva a satisfação total daquele. (FANUCCHI In ICHIHARA, 2002, p. 167).

A utilização de institutos do direito privado pelo direito público, especificamente quanto à esfera tributária é algo já bastante discorrido no presente trabalho. Cabe neste ponto, no entanto uma advertência com relação à adoção deste instituto, sua utilização não deve ser feita de forma indiscriminada e para todos os casos, mas tão somente em hipóteses específicas, nas quais se verificam uma situação contundente de impossibilidade econômica e financeira, objetivando justificar a transação após exame do caso (CASSONE, 2008, p. 186).

Hugo de Brito Machado define o instituto da transação tributária na forma da legislação,

“Transação é acordo. [...] é da essência da transação a existência de concessões mútuas. Cada interessado cede um pouco do que entende ser o seu direito, para chamarem a um acordo, evitando o litígio, ou pondo fim a este, se já iniciado.” (MACHADO, 2008, p.236).

O objetivo principal da transação é viabilizar a extinção do crédito tributário por meio das concessões estabelecidas no “acordo” firmado entre o contribuinte e o Estado (ICHIHARA, 2002, p.167). A grande discussão remanesce acerca da discricionariedade sobre a renúncia parcial do crédito, tendo em vista que se trata de uma obrigação tributária compulsória, cabendo à lei disciplinar a dispensa, sobretudo após realizado o lançamento (SCHOUERI, 2011, p. 565).

O contexto tributário nacional vem sendo alvo de muitos questionamentos, sobretudo diante da pandemia do COVID-19 enfrentada pela humanidade, motivando diversos pensadores a discutirem o tema. A pauta da reforma tributária é algo que vem sendo amplamente difundido, mas que não avança devido a possibilidade de redução das arrecadações tributárias pelos entes políticos. Com efeito, nenhum projeto de reforma possui a amplitude necessária para a contemplação da conciliação entre os interesses públicos e privados, razão pela qual não avançam nas casas legislativas.

O grande motivo do projeto de reforma tributária que vem tramitando é justamente quanto a situações atualmente verificadas de complexidade, impacto financeiro negativo gerado aos cofres públicos, possibilidade de guerra fiscal, além de supertaxação incidente na folha de pagamento dos funcionários, notados no atual modelo vigente, deixando de lado situações como resoluções de conflitos tributários. A sua principal justificativa seria uma possível simplificação do sistema tributário vigente, reduzindo a quantidade de tributos, unificando alguns e extinguindo outros, além de situações de desoneração da folha de salário (GODOY, 2009, p. 23).

Diante das mazelas que atingem o sistema tributário vigente, necessário se faz refletir acerca das possíveis soluções aos conflitos tributários. Outro ponto de importância salutar para a presente pesquisa é a discrepância econômica causada por contribuintes empresas que se utilizam da morosidade e ineficácia da legislação para arrastar seus conflitos tributários, enquanto existem empresas que cumprem com suas obrigações pontualmente, gerando inclusive uma concorrência desleal entre elas. Com efeito, cabe ponderar ainda a existência da real necessidade de se levar adiante litígios judiciais que custam mais ao erário público do que a própria dívida em si, revelando-se altamente contraproducente. (FILHO e ADAMS In FILHO e GUIMARÃES, 2008, p. 37).

Tornar a resolução dos conflitos tributários mais rápida é necessário para o equilíbrio financeiro do país, havendo que serem buscados mecanismos para sua efetivação. Noutra giro, não se pode sopesar todas as esperanças na transação tributária, uma vez que para as empresas adimplentes, este instituto não lhes servira, porquanto as empresas habitualmente inadimplentes e que utilizam de medidas judiciais e administrativas para postergar o pagamento do tributo, não mudarão o seu *modus operandi* (FILHO In MACHADO, 2009, p.19). Serve, portanto, a transação apenas para pôr fim aos conflitos tributários nos quais haja o interesse do contribuinte em resolve-lo.

Conforme será expandido no tópico a seguir, a transação tributária tem sido objeto de novas legislações, tentando solucionar os grandes conflitos tributário que vem se revelando ao longo dos anos, ocasionando dívidas tributárias até impagáveis, aumentando o déficit na arrecadação e inviabilizando a manutenção das atividades dos contribuintes, principalmente empresas. Assim, fora submetido ao congresso um projeto de lei que visa disciplinar a transação tributária, incentivando a maior resolutividade e diminuição das contendas na esfera fiscal para contribuintes específicos.

Necessário se faz que o direito evolua conforme a sociedade evolui, em sendo assim, restou verificada a necessidade de se traçar novos cursos no relacionamento entre contribuinte e Estado, no intuito de possuir com isso, respaldo para esta evolução na transação tributária. No entanto, vale lembrar que sua utilização tem que se pautar na excepcionalidade, de modo não discricionário e delimitada por legislação específica. Ademais, a transação tributária não pode induzir o contribuinte ao não pagamento do tributo e resolução exclusiva por meio deste instituto, havendo que ser inaplicável nestes casos, uma vez que é necessário o cumprimento de requisitos rígidos, pautados na transparência, de modo consensual, homenageando a democracia (GODOY, 2009, p.31).

Cabe verticalizar o estudo acerca da transação tributária aplicada ao contexto legislativo brasileiro, sendo motivado por propostas e legislações, que busquem conferir efetividade a este instrumento legal. Assim, o próximo tópico cuidará de apresentar as novas ideias e legislações acerca da aplicação da transação tributária no país.

### 3.4.4 Nova Lei de Transação e Suas Aplicabilidades

A utilização da transação tributária passou por diversos sistemas jurídicos ao longo dos anos até se apresentar da forma que se vê atualmente. O termo inicial para a modificação dos parâmetros prévio fora a apresentação do Projeto de Lei nº: 5.082/2009, o qual buscou maximizar a arrecadação tributária objeto de contendas administrativas e jurídicas entre as partes da relação tributária (particular x estado), sendo discutida a sua inserção na legislação vigente (ABRANCHES, 2009, p. 65).

Nesta senda, Tatiana Machado Dunshee de Abranches (2009, p. 65), tece advertência acerca do PL apresentado,

“Na medida em que o referido anteprojeto tem por foco reduzir a ocorrência de litígio na aplicação da legislação tributária e visa possibilitar, por meio de um estreitamento na relação fisco-contribuinte, a composição de conflitos, vislumbra-se que a proposta é viável do ponto de vista ideológico. Entretanto, tal proposta deve ser vista com cautela”. (ABRANCHES, 2009, p. 65).

Existe justificativa para toda a cautela que permeia a utilização da transação tributária no sistema judicial e o envolvimento de problemas e institutos de alta sensibilidade ao Estado. Com efeito, o que se discute no projeto apresentado é a possibilidade de oferecer resolutividade a espécies tributárias específicas, tais como: juros, multa, verbas sucumbenciais e encargos financeiros de modo geral, extinguindo-os por meio da transação. Além destas verbas, o projeto propõe abarcar as hipóteses em que foram geradas controvérsias originadas pela interpretação legal de dispositivos tributários (OLIVEIRA, 2009, p.30).

As inovações apresentadas pelo Projeto de Lei nº: 5.082/09 tem sido alvo de muitas críticas pelos juristas brasileiros, tendo em vista prescindir de alterações substanciais ao ordenamento, bem como causará impactos significativos ao Estado. Assim, cabe salientar as principais propostas promovidas pelo legislador ao apresentar o projeto vergastado, que tem sido objeto de constantes ponderações pelos parlamentares, razão pela qual até hoje não fora resultado de aprovação (ABRANCHES, 2009, p. 66).

Inicialmente, destaca-se a tão debatida disponibilidade do crédito tributário, que o tornaria suscetível a ser ou não possível objeto de transação. A legislação tributária na forma que se apresenta, introduz a possibilidade de transacionar o crédito tributário de modo legalista, prescindindo lei complementar para disciplinar a matéria. No caso em apreço, o PL apresenta um contrassenso no que diz respeito a legalidade,

oferecendo como solução a edição de lei ordinária para disciplinar a matéria transacional, na contramão de todo o estudo tributário (OLIVEIRA, 2009, p.28).

O crédito tributário, conforme é notório, possui natureza intrínseca à legalidade, ou seja, *ex lege*. Com efeito, outro ponto crítico no projeto apresentado é justamente a permissibilidade da discussão acerca da validade do tributo, admitindo o questionamento acerca de situações descritas em lei, o que vai de encontro mais uma vez aos ditames estatuídos da tributação no sistema judicial pátrio.

A discussão acerca da incorrência ou não do fato gerador tributário é legalmente reservada ao cumprimento do devido processo legal, seja ele de natureza administrativa ou judicial, não sendo possível ser levado à transação somente por que o contribuinte discorda do fato gerador, disciplinado em lei. Outrossim, estas premissas inviabilizam a aprovação do PL apresentado, justamente por proporem alterações que facilmente serão alvos de discussões judiciais acerca da sua legalidade e constitucionalidade (OLIVEIRA, 2009, p.30).

Vale o destaque às lições de Tatiana Machado Dunshee de Abranches, acerca das alterações substanciais previstas no Projeto de Lei 5.082/09,

Nesse caso, o anteprojeto se refere a essa previsão legal. Ocorre que, críticos do anteprojeto defendem a necessidade dessa previsão ser veiculada por meio de lei complementar e não por meio de lei ordinária, em razão de dispor de norma geral tributária. O fundamento é o de a lei ordinária federal ora em discussão pretende criar novo meio de extinção do crédito tributário, já que a transação tributária tal como estabelecida na proposição contraria as normas atuais vigentes acerca do instituto. (ABRANCHES, 2009, p.66).

Analisados os aspectos da formação legal de instituição da transação tributária como forma de extinção do crédito tributário, há que se levantar mais um ponto de crítica acerca desta proposta, que seria a utilização deste instituto de modo político pelos administradores públicos. Os principais atores da irresignação são os fazendários responsáveis pelos processos administrativos arrecadatórios. A principal alegação contrária aos ditames do projeto é justamente a utilização da transação como um estímulo a realização das causas que lhe dão azo, tornando estas possibilidades corriqueiras nas práticas dos contribuintes, sobretudo os inadimplentes habituais. O perigo reside justamente na institucionalização indireta do atraso como forma de benefício do contribuinte (OLIVEIRA, 2009, p. 30).

De modo temerário, a proposta ainda prevê um risco incomensurável quando aos créditos passíveis de discussão, uma vez que poderia reduzir a arrecadação estatal de tributos realmente cabidos. Elevar a transação tributária ao nível da extinção

por pagamento é algo a ser ponderado devido ao risco legal que oferece, sobretudo tendo em vista que a forma primordial de se extinguir uma obrigação principal no direito tributário é por meio do pagamento integral do crédito em dívida (LOPES, 2010, p. 33).

Há que ser ponderado a forma que se apresenta o texto legal da proposta, pelo simples fato de se evitar confusão sobre os institutos tributários. O legislador disciplina, ao menos na forma que se apresenta o texto legal, sobre a dispensa de determinados créditos tributários, ocasionando perdão institucional dos créditos devidos. Outrossim, ao determinar a existência de discussão judicial como um simples requisito da transação, o que a lei prevê são outros institutos previstos no CTN, quais sejam, anistia e remissão, se distanciando em muito da transação tributária (LOPES, 2010, p. 34).

Outro ponto de relevantes críticas é a possibilidade de conferir discricionariedade à agentes públicos trazido pelo projeto. O texto apresentado confere ao Procurador Geral da Fazenda Nacional, poder discricionário para tomar decisões acerca do aceite da transação, por meio de parecer fundamentado em tributos de 1 a 9,9 milhões de reais, prescindindo da outorga do aceite também do Ministro da Fazenda em valores superiores (OLIVEIRA, 2009, p. 31).

As hipóteses de autorização da transação tributária proposta pelo Projeto de Lei em apreço, somente poderiam ser possíveis se houvesse a estrita observância ao cumprimento do interesse público. Assim, nota-se mais uma conferência de discricionariedade aos órgãos políticos para que seja definido o interesse público a ser atendido conferindo assertividade e eficiência na operação de transações benéficas a ambas as partes do conflito tributário (ABRANCHES, 2009, p. 67).

Há uma notável lacuna quanto a indisponibilidade do interesse público, sobretudo quando se confere discricionariedade a este prisma, flexibilizando-o e originando os debates expostos até o momento. O que se percebe da leitura do PL é que falta clareza e detalhamento acerca da discricionariedade quanto ao interesse público, o que permite uma insegurança jurídica na medida em que abre espaço para o subjetivismo de quem poderia se beneficiar com essa flexibilização, utilizando de influência política para atingir seus objetivos. Na hipótese de resolução e superação desta obscuridade é que se atinge o real objetivo que justifica a disponibilização do bem público para a transação (OLIVEIRA, 2009, p. 33).

Para além do Projeto de Lei nº: 5.082/09, o governo federal por meio do presidente da república, diante da situação fiscal do Brasil, promulgou a Medida Provisória nº: 899/2019, a qual fora convertida na Lei nº: 13.988/20, com aprovação do texto na íntegra e disciplinando sobre as possibilidades de transação tributária para casos específicos, utilizando como base as premissas do PL anteriormente debatido. Esta legislação veio justamente para disciplinar a transação tributária no sistema judicial brasileiro nos mesmos moldes que o projeto, permanecendo todas as críticas apresentadas, uma vez que tenha aproveitado do texto para a edição da norma por ato do poder executivo.

Em 2022, após a vigência da lei supramencionada que disciplinou as possibilidades de transação tributária, a Procuradoria da Fazenda Nacional publicou a portaria nº: 8.798/22, instituindo o Programa de Quitação Antecipada de Transações e Inscrições em Dívida ativa da PGFN. Este programa tem como objetivo a antecipação das transações firmadas com base na lei nº 13.988/20, além de estipular novas modalidades de transação tributária para casos específicos.

O objetivo maior dessas medidas é tentar recuperar valores considerados perdidos pela administração pública, tentando instituir medidas extraordinárias para alcançar esse resultado, incorrendo assim nos pontos amplamente criticados neste tópico. Ademais, diante do problema central que motivou a promulgação da lei de transação, qual seja a arrecadação, cabe estudá-lo para compreender a sua raiz, de modo que se possa propor a solução mais viável no contexto jurídico, objeto do presente trabalho, a arbitragem tributária.

### **3.5 ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA, IMPACTOS ORÇAMENTÁRIOS E ACESSO À JUSTIÇA**

Objetivando compreender o funcionamento do ciclo tributário brasileiro, necessário se faz compreender as diretrizes que comandam o pós-adimplemento do crédito tributário por meio do pagamento e seus efeitos na esfera pública. Inicialmente é de se salientar que a arrecadação e o orçamento público devem atender aos interesses públicos e privados, programando a vida financeira do Estado em atenção às necessidades que a sociedade impõe, viabilizando a implementação de políticas

públicas que irão balizar com o tempo, a arrecadação e os gastos da administração pública (LEITE, 2017, p. 72).

### **3.5.1 Evasão Fiscal Relacionada à Carga Tributária**

É notório que o Brasil possui um dos maiores índices de evasão fiscal do mundo, não somente pelos contribuintes habitualmente inadimplentes, mas muito pela carga pesada de tributos e, sobretudo pela sensação que a sociedade possui de inefetividade no retorno por parte da administração pública. Assim, a conjunção de todos estes fatores, aliados ao fato de ter que custear necessidades básicas de modo particular (saúde, segurança, educação, etc...), são as razões que fazem com que o cidadão se sinta impelido a procurar por formas de não arcar com a tributação.

Marcela da Silva Bezerra discorre acerca das causas de aumento do índice de evasão fiscal.

Uma forma eficaz de levantar o montante da evasão fiscal, apontada por Tusubira e Nkote (2013), é a medida da economia informal. Para os autores, um menor nível de economia informal é encontrado em países onde o Estado de Direito é respeitado. Em países com sistemas regulatórios discricionários, há um nível mais alto de economia informal. (BEZERRA, 2020, p. 20)

Os efeitos da pesada carga tributária e da inefetividade do poder público, acabam por resultar em alto índice de inadimplência fiscal para o Estado brasileiro. A consequência disso é a falta de disponibilidade financeira nos cofres públicos para o reinvestimento da administração pública na sociedade e, conseqüente, ineficiência no atendimento ao interesse público. O orçamento público é definido com base nos cofres públicos e projeção da arrecadação tributária (LEITE, 2017, p. 80).

Compulsando dados oficiais, resta verificado que no Brasil pode-se encontrar estimativas que informam percentuais que variam de 35% a 75%, a depender do porte empresarial analisado (MINISTÉRIO DA ECONOMIA, 2021). Com efeito, a análise que se expõe é pela imprevisibilidade e insegurança causada pela inadimplência da possível arrecadação tributária. Outrossim, cabe verificar se o problema do recebimento do produto tributário está no fato da inadimplência pela simples evasão fiscal, o não querer pagar tributo, ou se a problemática está na operacionalização do recebimento tributário, aliada à carga tributária impingida ao contribuinte.

### **3.5.2 A Eficácia das Medidas Vigentes de Cobrança do Crédito Tributário e a Tese da Loteria Fiscal**

Outros fatores merecem destaque ao estudo que se propõe este tópico, a exemplo da verificação se as medidas atualmente verificadas na lei possuem o intuito de garantir a facilitação ao acesso à justiça, no que diz respeito aos contribuintes inadimplentes que desejam quitar seus débitos (DERZI, 2018, p 939). A necessidade de ponderar as causas da inadimplência, junto às medidas oferecidas aos inadimplentes para regularização dos seus débitos, é salutar ao desenvolvimento socioeconômico do país. Viabilizando o adimplemento e regularização dos devedores tributários, conseqüentemente possibilitará o ingresso financeiro de valores “perdidos” ao orçamento público, permitindo o reinvestimento na população, sobretudo diante do contexto pandêmico.

Oferecer soluções à arrecadação tributária, compreendendo a existência elevada carga fiscal é salutar para a manutenção da roda financeira estatal. Com efeito, é de se notar a relação causa e efeito entre a arrecadação inefetiva e o aumento dos gastos públicos ano após ano, pelos mais diversos fatores: população maior, inflação, etc... Portanto, se apresenta inegável procura por soluções assertivas que resolvam o problema na sua raiz, não com medidas desesperadas, como é o caso de propostas que visam o aumento de impostos (SLEMROD, BLUMENTHAL, 1996, p. 435).

A situação fiscal atualmente verificada no Brasil, conforme já debatido anteriormente, favorece a opção de inadimplência para uma determinada gama de contribuintes habitualmente devedores. A inefetividade na arrecadação dos tributos devido às legislações e mecanismos jurídicos complexos e burocráticos, permite que os próprios contribuintes avaliem os riscos da inadimplência e optem pelo não pagamento da dívida, mesmo que em cobrança, ponderando que à longo prazo, pode lhes ser interessante, pois existem outras formas de resolução mais em conta, como a transação (VEIGA NETTO, 2021, p. 50).

Dentre tantos estudos acerca da inadimplência tributária, uma das mais famosas e tradicionais é a “teoria da loteria fiscal”. A teoria apresentada propõe que o comportamento do contribuinte, em definir acerca da inadimplência voluntária por meio da evasão fiscal, deve se basear na relação entre custo e benefício ou vantagens

e riscos acerca da sua posição de não pagamento (MIKESELL; BIRSKYTE, 2007, p. 60).

Segundo a supramencionada teoria, o contribuinte deverá pesar sobretudo os riscos de ser fiscalizado e punido, e principalmente, se o risco compensa tal atitude. Neste sentido, caso o contribuinte ainda encontre dificuldades quanto ao acesso à justiça por meio dos mecanismos legais disponíveis, este entrave revela verdadeiro fator de empecilho para a arrecadação do estado, aumentando a dívida pública e prejudicando o preenchimento dos cofres públicos (MIKESELL; BIRSKYTE, 2007, p. 61).

É de clareza solar a necessidade de que se realiza balizamento entre três componentes: Interesse Público, Orçamento e acesso à justiça. Essa premissa é fundamental e deve ser feito com inegável atenção, devido a sua urgência no experimento de novas possibilidades de resolver os conflitos tributários. Nesse sentido, a sua boa utilização poderá surtir efeitos no sentido de oferecer melhoria significativa na máquina pública, garantindo melhor relacionamento entre público e privado, além do amparo socioeconômico aos contribuintes, que necessitam da intervenção estatal para que lhes seja provido ao menos o mínimo existencial.

#### **3.5.4 Balizamento Orçamentário e Acesso à Justiça**

A situação da inadimplência tributária, na forma atualmente verificada mormente é combatida por dois métodos disponíveis ao fisco, a via judicial, por meio de execuções fiscais e o protesto da certidão de dívida ativa, que é o meio extrajudicial de forçar o adimplemento. De modo divergente, não se revela plausível o cerceamento ao Estado de experimentar meios alternativos aos previstos, sobretudo à submissão do Poder Judiciário, como é o caso da arbitragem tributária.

A procura por vias alternativas de solução do conflito tributário se faz necessário diante do contexto arrecadatório nacional, sobretudo como uma forma de facilitação de acesso à justiça, tendo a arbitragem como um dos principais elementos. Diversos são os pontos avaliados quando se pretende estabelecer resolutividade aos conflitos tributários, sobretudo a atual flexibilização conferida à indisponibilidade do interesse público, que torna o crédito tributário passivo de ser disponibilizado em determinadas condições e aspectos (LIMA, 2009, p. 50-51).

Nas lições de Mauro Cappelletti e Bryant Garth (1998, p. 09), o acesso à justiça pode ser definido como uma forma de postulação de direitos ou resolução de conflitos. Não é diferente do que leciona Mauro Vasni Paroski,

Na doutrina nacional, parece predominar nos últimos quinze ou vinte anos, o entendimento de que o acesso à justiça não significa somente ter mero acesso aos tribunais, mas sim, obter concretamente a tutela jurisdicional buscada e, além disso, não importa unicamente em alcançar solução jurisdicional para os conflitos de interesses, mas sim, colocar o sistema judicial à disposição das pessoas outras alternativas como meios para esta solução, a exemplo da mediação e da arbitragem privadas. Significa romper barreiras e introduzir mecanismos de facilitação não apenas do ingresso em juízo, mas também durante todo o desenvolvimento do procedimento jurisdicional, significa redução de custos, encurtamento de distâncias, duração razoável do processo, diminuição de recursos processuais e efetiva participação na relação processual, dentre tantos aspectos que podem ser ressaltados (PAROSKI, 2006, p. 198).

O avanço da sociedade e suas relações interpessoais reverberou diretamente na modificação do que se compreendia por acesso à justiça, resultando em uma forma de garantia fundamental dos cidadãos. Outrossim, impõe-se a efetividade na resolução dos conflitos entre indivíduos, com a estrita observância da lei de modo justo e eficiente, elaborado por um julgador especializado, garantindo a proteção dos direitos individuais e fundamentais (ALVIM, 2003, p. 2).

A celeridade na resolução de uma demanda, conferida por alguém que possua a plena capacidade para conferi-lo quando submetido à uma contenda, é o ponto máximo de justiça almejado por qualquer sociedade, não bastando apenas a leitura do direito que cada um dos conflitantes possui para sua efetivação. O acesso à justiça precisa ser completo, de modo máximo, bem como o seu resultado precisa ser no mínimo justo, oferecendo meios de resolutividade célere e com segurança jurídica para pôr fim à uma pretensão que necessite de guarida (FIGUEIRA JÚNIOR, 1999. p. 134).

Não se deve confundir acesso à justiça com acesso ao judiciário, estes dois institutos não podem ser confundidos, muito embora sejam similares e complementares. A justiça é acessada quando se provem resultado justo e adequado às normas e princípios do sistema judicial, não importando qual o meio para seu alcance, seja ele judicial ou não, desde que seja legal e cumpra com os valores éticos e estabelecidos naquela sociedade (GRINOVER, 1998, p. 20).

É notório que o acesso à justiça por meio da jurisdição promovida pelo estado por meio do Poder judiciário é uma das formas primárias de se alcançar a justiça, mas não a única, existindo diversos meios alternativos de solução dos conflitos que podem

ser ou não jurisdicionados pelo poder público. Por outro lado, a questão financeira deve ser levada em consideração quando se socorre ao amparo no Poder Judiciário, levando-se em consideração a necessidade de custeio das despesas públicas por meio das custas judiciais, salvo nos casos em que se tem concedida a gratuidade de justiça às partes, com o custo arcado pelo Estado (GRINOVER, 1998, p. 21).

Nota-se que a problemática central se encontra em reduzir a inadimplência tributária de modo mais plausível, tanto para o contribuinte quanto para o fisco, garantindo o acesso à justiça e o balizamento com o interesse público. Assim, cumpre expandir o estudo para a análise de viabilidade da arbitragem tributária, como forma de resolução dos conflitos e regularização tributária, maximizando a arrecadação e possibilitando a utilização do erário público na forma de orçamento que seja capaz de abraçar as principais necessidades sociais e investimentos em políticas públicas.

## **4 A ARBITRABILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

O crédito tributário definitivamente constituído, trata-se de bem público de titularidade do Estado, observando as devidas competências dos órgãos políticos, conforme anteriormente expandido. Assim, compreendida a natureza do crédito tributário, sua formação e sobretudo a flexibilização acerca da sua consagrada (in)disponibilidade, necessário se faz estudar se este bem é passível de ser submetido a um tribunal arbitral.

Para que seja analisada a arbitrabilidade do crédito tributário como um bem público disponível, inicialmente deve ser compreendido os conceitos básicos de arbitragem, seus requisitos e utilização no sistema judicial. O procedimento arbitral, conforme se verá não é, ao menos ainda quando do momento da escrita do presente trabalho, adotado pela esfera fiscal como uma forma de resolução dos conflitos tributários, muito menos como uma modalidade de extinção do crédito tributário.

A utilização da arbitragem tributária, prescinde da desconstrução de diversos conceitos já estabelecidos e engessados no Brasil, para que sua realidade seja possível como uma forma de solução alternativa aos conflitos e inadimplência tributária. Noutra giro, algumas críticas precisam ser tecidas a este instituto para que sejam ponderados alguns aspectos da arbitragem que inviabilizariam a sua utilização no âmbito tributário, havendo que serem solucionados antes de se partir para implementação no Brasil.

### **4.1 CONCEITO DE ARBITRAGEM E SUA APLICAÇÃO NO CONTEXTO JURÍDICO BRASILEIRO**

#### **4.1.1 O Surgimento da Arbitragem na História Humana**

Historicamente observa-se que o conflito é inerente ao ser humano, bem como a divergência de pensamentos e interesses em indivíduos que convivem em comunidade. Esta premissa é o ponto de origem dos órgãos jurisdicionais e da figura do juiz natural, prevendo a divergência de ideias e a procura pela resolução dos litígios submetidos ao crivo da justiça (HOBBS, 1983, p. 14).

Diante da necessidade de solucionar os conflitos humanos da vida em sociedade, se fez necessário estabelecer parâmetros e padrões que buscassem solucioná-los de modo efetivo e célere, que evoluísse conforme o avançar da sociedade. Com o passar do tempo, começaram a surgir as primeiras formas de autocomposição após o surgimento ainda rudimentar da arbitragem, embasado na tutela jurisdicional do Estado, convergindo mais recentemente aos demais métodos alternativos de solucionar conflitos e acessar a justiça (conciliação, mediação, o modelo de arbitragem atual e negociação).

Tendo a sua origem na Grécia antiga, a arbitragem é uma das formas mais antigas de solução para conflitos, na qual originalmente, as lides entre os cidadãos eram resolvidas por meio de um árbitro, geralmente alguém ligado ao governo. Este instrumento surge então, muito antes da existência do conceito de justiça como entendemos atualmente. Nessa esteira, tal instituto consiste na indicação de um árbitro desvinculado das partes, o qual deverá agir de forma imparcial no intento de chegar à composição, também conhecida como heterocomposição (SCAVONE Jr, 2016, p. 16).

Há quem conceitue-a ainda como uma via alternativa ao poder judiciário, no intuito da facilitação ao acesso à justiça. É a partir da utilização do tribunal arbitral que os litigantes optam pela resolução dos conflitos (lide) por um terceiro (árbitro) que possui conhecimento amplo e especializado acerca da matéria em debate, de modo que seja possível pôr fim a questão de forma eficiente e no menor tempo possível (VILELA, 2004, p. 30).

#### **4.1.2 Um Instrumento de Acesso à Justiça**

Inegável que a arbitragem é um instrumento que visa a garantia do acesso à justiça, sobretudo na medida em que possibilita a solução para conflitos a ser deliberado por um julgador imparcial, conforme anteriormente abordado. A arbitragem trata-se de instituto vastamente utilizado nos mais diversos âmbitos do direito internacional, tendo por objetivo a resolução de conflitos de forma rápida, assertiva e imparcial. É neste contexto que o presente trabalho visa estudar as possibilidades e vantagens da sua aplicação no direito tributário brasileiro.

A viabilidade da submissão de um determinado conflito à guarda de um tribunal arbitral, somente será verificada quando da verificação de discussões acerca de bens ou direitos patrimoniais, desde que estes possuam uma característica, a disponibilidade. Outro fator importante para a utilização do meio arbitral, é que exista um acordo prévio entre as partes conflitantes, feito de livre e espontânea vontade, de que a existência de conflitos deverá ser submetida ao arbitro para sua resolução, fazendo com que a sentença arbitral possua força tal qual uma sentença judicial, sendo verificado o instituto da coisa julgada (VILELA, 2004, p. 31).

De modo que seja possível a utilização de uma via alternativa ao poder judiciário, necessário se faz que a decisão proferida pelo arbitro seja tão ou mais efetiva que os demais meios de resolução de controvérsias. Assim, a sentença arbitral possui requisitos que devem ser cumpridos para que possua força vinculante, obrigando as partes ao seu inegável cumprimento, não sendo passível, com exceção de pacto prévio que autorize, de rediscussão ou submissão à jurisdição do Poder Judiciário (SILVEIRA, 2006, p. 32).

#### **4.1.3 Requisitos da Arbitragem na Resolução de Conflitos**

Como forma de resolver determinados conflitos que lhe são submetidos à apreciação, a arbitragem também apresenta questões a serem ponderadas, como é o caso dos custos financeiros que este instrumento requer. Para Leonardo Fioravante (2015, p. 10), um dos fatores de impedimento para maior adesão à arbitragem é justamente seus altos custos, tais como os honorários dos peritos, advogados e sobretudo do arbitro que julgará a causa, ocasionado por vezes em entraves que prejudicam o acesso à justiça por este meio, devido à impossibilidade financeira da maioria da população (FIORAVANTE, 2015, p. 11-12).

É de clareza solar que a arbitragem, como antes já tratado, atualmente integra o sistema jurídico brasileiro e, mesmo que ainda pouco usual, deve ser enxergado como uma possibilidade que sempre esteve presente como mecanismo de ajuda na solução de conflitos (STRAUBE, 2016, p. 09). Assim, a partir do momento que as partes elegem a arbitragem como forma de solucionar a lide, possuem a faculdade de escolher este terceiro, geralmente uma entidade privada, para decidir acerca de suas controvérsias.

A utilização da arbitragem, somente é autorizada quando inserida em um litígio envolvendo um direito patrimonial disponível, necessário se faz a existência prévia de uma cláusula arbitral (compromissória) ou compromisso arbitral no contrato que deu origem à lide (VILELA, 2004, p. 38). Para ampliar e facilitar a compreensão, necessário se faz a distinção entre cláusula arbitral e compromisso arbitral, que são os pré-requisitos para a aplicabilidade deste instrumento conforme comanda a legislação.

A cláusula arbitral ou compromissória, trata-se de cláusula contratual por meio da qual, as partes inserem no contrato firmado que, em caso de existência de qualquer controvérsia acerca deste, deverá ser solucionado utilizando-se o meio da arbitragem. Essa cláusula pode se apresentar como uma simples cláusula dentro do contrato ou ainda na forma de instrumento próprio que define a dinâmica do procedimento arbitral em caso de litígio (SCAVONE Jr, 2016, p. 21).

Em se tratando de compromisso arbitral, pressupõe-se a inexistência prévia da constituição de cláusula arbitral no contrário originário e, portanto, não existe nada que estabeleça expressamente a utilização da arbitragem para a resolução do conflito que se apresenta. Neste caso, as partes, após a controvérsia, resolvem de comum acordo, pela sua resolução utilizando-se da arbitragem, ou seja, trata-se de situação pós contrato, atestando mais uma vez a necessidade de convergência mútua, ao menos quanto à sistemática resolutiva (SCAVONE Jr, 2016, p. 22).

A autonomia das vontades é primordial para a consecução da arbitragem como um instrumento a ser adotado pelos litigantes, havendo expressa previsão no sistema judicial pátrio acerca da prevalência da voluntariedade para a utilização da arbitragem como instrumento alternativo de resolver contendas. Assim sendo, é forçoso admitir que a utilização deste instrumento é alternativo e cabe às partes optar por ela, por meio da cláusula arbitral prévia, a qual preverá a adoção da arbitragem em detrimento da possibilidade financeira de ambas as partes, não podendo existir hipersuficiência em uma sobre a outra (FIORAVANTE, 2015, p. 12).

#### **4.1.4 A Arbitragem no Brasil**

Observando o panorama da inserção da arbitragem no Brasil, é de se notar que desde a Constituição Federal de 1824, já se havia verificada a introdução da arbitragem no sistema jurídico brasileiro. A previsão constitucional consistia na

implementação do tribunal arbitral composto por um julgador, cuja personalização se dava na figura do juízo arbitral, tornando sua aplicação no país cada vez mais difundida e ampliada para as mais diversas áreas do direito há quase dois séculos.

O momento de grande impacto para a arbitragem no direito brasileiro se deu em 1991, quando fora apresentada por Petrônio Muniz, a Operação Arbitrer, a qual possuía o objetivo de promover discussões acerca da difusão da arbitragem no direito brasileiro (CARMONA, 2009, p. 49). O principal intuito desta operação foi propor a elaboração de lei específica para disciplinar a utilização da arbitragem no contexto nacional, originando assim o projeto de lei nº 78, que mais tarde veio a se tornar a Lei 9.307/96, a qual institui e disciplina a arbitragem no direito brasileiro (MUNIZ, 2005, p. 28).

A receptividade do sistema arbitral pelo sistema jurídico pátrio já é pacífica, havendo sido reconhecida sua constitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, no início dos anos 2000 após a publicação e vigência da lei nº 9.307/96, a qual disciplina a arbitragem no Brasil. A validade da arbitragem no contexto de medidas alternativas resolutivas, sempre foi algo bem firmado no contexto jurídico, prezando primordialmente pela flexibilização, celeridade, confidencialidade e assertividade na resolução técnica e definitiva da demanda em apreço.

Há que ser lembrado que o Código de Processo Civil, promulgado em 2015, instituiu a arbitragem, como uma das formas alternativas ao judiciário na resolução de conflitos. Uma das principais premissas deste código é conferir ao processo efetividade encurtando o procedimento, tornando-o mais simples, fazendo com que o julgador possa envidar seus esforços no cerne da controvérsia (BRASIL, 2010.p.14).

Atualmente, a legislação responsável por disciplinar a operação e utilização da arbitragem no Brasil é Lei nº 9.307/1996, a qual estabelece os regramentos e requisitos para sua aplicação no contexto jurídico brasileiro, sendo possível a sua adoção para as mais diversas áreas do direito, como trabalhista, empresarial, civil (MUNIZ, 2005, p. 53). Com efeito, a supramencionada Lei determina ainda quais são as pessoas permitidas a utilizar da arbitragem, quais matérias são alcançáveis, bem como o *modus operandi* do tribunal arbitral, restando a esfera fiscal como matéria não abarcada pela legislação em perfunctória análise.

É imperioso destacar que o instituto da arbitragem em sua natureza, compõe o sistema jurídico do Brasil como uma forma que promova solução aos conflitos, não

menos ou mais importante do que a jurisdição estatal, mas tão somente alternativa, oferecendo mais uma opção à sociedade. O objetivo deste instrumento é ser mais um garantidor do acesso à justiça, que pode ser uma solução possível e viável para atingir o resultado que aqui se propõe, conforme leciona Nelson Nery Jr.

A natureza jurídica da arbitragem é de jurisdição. O árbitro exerce jurisdição porque aplica o direito ao caso concreto e coloca fim à lide que existe entre as partes. A arbitragem é instrumento de pacificação social. Sua decisão é exteriorizada por meio de sentença, que tem qualidade de título executivo judicial, não havendo necessidade de ser homologada pela jurisdição estatal. (NERY JR, 1997, p. 1299 -1300).

Após estabelecidos o conceito de arbitragem, sua função e aplicabilidade no sistema judicial pátrio, momento é de expandir os horizontes e verificar dentro das já apresentadas diretrizes e limites do direito tributário e financeiro (orçamentário), a união entre estas duas vertentes. Ademais, a utilização da arbitragem na esfera fiscal não é algo completamente alienígena, já sendo utilizada em diversos países mundo afora, com é o caso de Portugal. Por fim, a utilização da arbitragem tributária tem como objetivo possibilitar e garantir alicerces à melhor disposição do orçamento público em detrimento da supremacia do interesse público e do bem público (crédito tributário).

## **4.2 ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA NO DIREITO PORTUGUÊS COMO UM MODELO A SER SEGUIDO PARA O BRASIL**

Antes de se aprofundar no estudo e funcionamento da arbitragem tributária na legislação vigente em Portugal, se faz importante tecer algumas considerações acerca do que seria de fato a arbitragem na esfera tributária, esclarecendo sua função e benefícios tanto para o contribuinte quanto para o fisco. Conforme demonstrado no tópico anterior, a arbitragem é instituto vastamente utilizado no contexto jurídico brasileiro nas mais diversas áreas, muito embora não haja aplicabilidade ainda na legislação tributária vigente.

### **4.2.1 Arbitragem Tributária: Conceito e Aplicação**

Ao se realizar um estudo aprofundado acerca da aplicação do instituto da arbitragem à esfera tributária, resta verificado que a sua utilização e aplicação prática para fins de regularização de dívidas tributárias pode se revelar de fato útil para a desobstrução do poder judiciário. Insta salientar que quando se trata de tributos,

cabendo lembrar o fato de que o direito tributário possui dois pilares que necessitam atenção: O interesse público e a necessidade que sejam solucionados os conflitos por juiz natural, coadunando os ensinamentos de Bernardo Silva de Lima (2009, p.163).

Para Selma Lemes (2007, p.319), o impedimento legislativo que promova solução aos conflitos por meios que não admitam possibilidades laterais, como o caso da arbitragem, se revela verdadeira restrição à autonomia do próprio Estado, que fica impedido de encontrar soluções alternativas para a resolução de situações internas e normalmente morosas. Por outro lado, ao se experimentar novas possibilidades alternativas que forneçam saída aos conflitos tributários, como o caso da arbitragem, esbarra-se na indisponibilidade de recursos públicos, a qual prevê que tais valores não pertencem à administração pública, mas sim ao povo e, portanto, não poderia ser renunciado, conforme outrora debatido no presente trabalho.

Há que ser levado em consideração ainda, o princípio da supremacia do interesse público sobre o particular, princípio norteador para o direito administrativo, o qual se aplica tributário, para disciplinar as relações entre a administração pública e a população, conforme leciona Celso Bandeira de Melo (2003, p. 50). Para Eros Grau, não há conflito entre a aplicação de arbitragem no direito tributário e a indisponibilidade do bem público,

Disponer de direitos patrimoniais é transferi-los a terceiros. Disponíveis são os direitos patrimoniais que podem ser alienados. A administração, para a realização do interesse público, pratica atos da mais variada ordem, dispondo de determinados direitos patrimoniais, ainda que não possa fazê-los em relação a outros deles. (GRAU, 2005, p. 35)

O foco da utilização da arbitragem na esfera fiscal é tentar atingir a eficiência no recebimento do crédito tributário, razão pela qual se mostra relevante o estudo desta possibilidade para o destravamento da máquina do judiciário, que apresenta morosidade e inefetividade na resolução dos conflitos tributários de maneira geral. A adoção do mecanismo em apreço permite, para casos específicos, resolver demandas que pelas vias ordinárias, não seria obtidos resultados satisfatórios no tocante à tempo x recebimento, movimentando a roda financeira e permitindo melhor gestão do dinheiro público com mais disponibilidade de orçamento.

Para João Dácio Rolim (2007, p. 46), a utilização da arbitragem como forma de solução aos conflitos tributários não necessariamente implica na disponibilidade do crédito tributário, mas sim na indicação de um terceiro imparcial (árbitro), que utilizará de expertise para melhor interpretação e aplicação da lei sobre as partes litigantes.

Com efeito, não há como se admitir que no caso da arbitragem tributária exista um acordo de vontade entre as partes do conflito que determine a majoração ou minoração da dívida, muito menos no que diz respeito à aplicação da melhor legislação ao caso, seja por interpretação ou descabimento.

De modo que o instituto ora estudado funcione na esfera fiscal, devem ser indicados árbitros que possuam expertise técnica sobre direito tributário, bem como possuam habilitação legal para exercerem esta função, provendo segurança jurídica na melhor aplicação da legislação no caso submetido ao seu crivo. Outrossim, impõe-se a implementação de medidas específicas para a lei que venha a disciplinar a arbitragem tributária, cabendo a manutenção da análise acerca de possíveis inconstitucionalidades à competência privativa da jurisdição estatal (ROLIM, 2007, p. 47).

Nelson Nery Jr (1997, p.1300) leciona que a jurisdição compõe a natureza jurídica da arbitragem e, conseqüentemente, o arbitro exercerá função de jurisdição não estatal, vez que utiliza do seu conhecimento especificamente sobre o assunto, para resolução dos conflitos a partir do caso em análise. Com efeito, este indivíduo imbuído dos poderes que lhe foram conferidos e por meio do tribunal arbitral, resolverá o conflito, pondo fim a lide por meio da prolação da sentença arbitral. Portanto, a arbitragem se apresenta como instrumento de pacificação social.

A seguir, será demonstrado como Portugal encontrou solução para alguns casos de conflitos tributários, utilizando-se da implementação da arbitragem tributária no seu sistema judicial. Assim, será demonstrado a seguir como funciona o modelo de arbitragem tributária em Portugal, de modo que se possa utilizá-lo, ao menos parcialmente, na realidade brasileira.

#### **4.2.2 Arbitragem Tributária Portuguesa**

Como um dos pioneiros na implementação e institucionalização da arbitragem tributária, Portugal superou a vergastada discussão acerca da arbitrabilidade do crédito tributário e sua indisponibilidade na forma de bem público. A conclusão pela disponibilidade do crédito tributário por meio da arbitragem, deu-se no país europeu após anos de debate sobre a flexibilização do princípio administrativo da indisponibilidade e sua possibilidade de ser submetido ao crivo de um tribunal arbitral.

Discussão esta que se verifica no contexto jurídico do Brasil (VILLA-LOBOS, 2018, p. 32).

Portugal se destaca dentre as demais nações que adotaram a arbitragem tributária justamente por possuir um sistema jurídico muito semelhante ao Brasil, já havendo sido utilizado como parâmetro de comparação por outras vezes, inclusive no tocante a arbitragem na esfera tributária. A influência do direito português no sistema judicial pátrio é latente, sobretudo quanto aos mecanismos jurídicos e princípios norteadores, conforme leciona Dário Moura Vicente (2012, p. 83),

Igualmente significativo é o facto de os juristas formados nesses sistemas partilharem, em larga medida, os mesmos quadros mentais. Em virtude da comunhão de fontes, de conceitos e de referências axiológicas existentes entre sistemas jurídicos, e também graças à cooperação nos domínios da produção legislativa, do ensino universitário do Direito e da formação dos magistrados [...]

O principal fundamento que justificou a implementação do sistema de arbitragem tributária em Portugal, consiste na argumentação de que a indisponibilidade do crédito tributário não seria violada com a sua submissão ao tribunal arbitral em casos de controvérsias. O que não poderia ser admitido seria a prolação de uma sentença arbitral baseada em elementos fáticos apenas, como equidade, observada a sua indispensável derivação da aplicação legal (GODOI, GIANNETTI, 2015, p. 40).

Compulsando a Constituição portuguesa, verifica-se expresso no artigo 209, a autorização e regulamentação dos tribunais arbitrais. Neste sentido, extrai-se das lições de Marta Portocarrero (2015, p. 285-287),

A explícita previsão constitucional dos tribunais arbitrais entre nós revela a aceitação de um 'fenômeno de desintegração do carácter estadual dos tribunais', (...) 'testemunha e documenta uma erosão da 'estadualidade' enquanto característica distintiva do poder judicial. Mais, (...) a Constituição recusa a vigência de um princípio de monopólio estadual da função jurisdicional. O próprio Tribunal Constitucional, mas do que (apenas) declarar a arbitragem como modo legítimo de composição de conflitos, sublinha a natureza jurisdicional dos tribunais arbitrais. Deste modo, apesar da consagração de uma reserva de jurisdição, a nossa Constituição não prevê uma 'exclusividade da justiça pública'. Os tribunais arbitrais, ainda que não possam ser qualificados como órgãos de soberania são constitucionalmente previstos como verdadeiros tribunais. Nesta medida, parece que a CRP foi um pouco mais longe do que as suas congéneres europeias, as quais, em regra geral, preveem a arbitragem como meio alternativo de solução dos conflitos, mas sem resolver a questão da sua natureza jurídica.

A questão da indisponibilidade do bem público não foi somente questionada na esfera Constitucional, mas também no âmbito infraconstitucional, uma vez que a interpretação cogente acerca da previsão contida no artigo 30 da Lei Geral Tributária

portuguesa, a qual analisada de modo restritivo, iria de encontro a toda premissa da arbitragem na esfera fiscal. A superação sobre este questionamento provocou uma mudança significativa na forma de se interpretar as leis tributárias, possibilitando a implementação da arbitragem no contexto tributário português.

Objetivando resolver e pacificar o debate, necessário se fez conferir interpretação ampliada do supramencionado artigo, estabelecendo parâmetros que permitissem a admissão do tribunal arbitral na resolução de conflitos tributários. A sua justificativa, portanto, estaria na impossibilidade de se utilizar da arbitragem para resolver certames sobre créditos definitivamente consolidados, esgotadas todas as formas de se impugná-lo, uma vez que antes deste ponto não haveria crédito definitivo e, conseqüentemente, não se estaria prejudicando o erário por não haver renúncia ou retirada de um bem público indisponível (SOUZA, 2017, p. 75).

A utilização de um tribunal arbitral para que se julgue o direito adquirido e consolidado, conforme estabelecido na legislação, não vai de encontro com o princípio da indisponibilidade, haja vista não ser o objeto do julgamento, assim como não o será feito em uma esfera de jurisdição estatal. Com efeito, houve a promulgação da autorização legislativa para a inclusão do artigo 124 na Lei 3-B/2010. Este artigo previa as condições para a inclusão na arbitragem tributária no sistema judicial de Portugal, como forma alternativa de resolver lides entre contribuinte e fisco, sendo por fim, em 2011, editada lei específica (DL 10/2011) sobre a institucionalização do regime de arbitragem tributária.

É de se verificar que o direito português possui no seu sistema judicial, uma estrutura do poder judiciário um pouco diferente da que se encontra no Brasil atualmente. Um exemplo claro desta diferença que interessa diretamente ao presente trabalho, é o fato de que existe tribunal especializado na análise das questões referentes à administração pública. Existem tribunais administrativos ao longo do país, compostos por membros do poder judiciário tais como os fiscais juízes, que exercem jurisdição visando dirimir os conflitos entre a administração pública e a população (GIANNETTI, 2017, p. 39).

José Poças Falcão (2011, p. 193) defende a inexistência de restrições acerca do objeto que pode ser submetido ao tribunal arbitral, expandindo a resolução dos conflitos tributários para além dos tribunais ordinários. O autor pondera que, mesmo havendo previsão das funções do tribunal administrativo, no artigo 212 nº3 da

Constituição portuguesa, o qual confere a estes competência para o julgamento de matérias tributárias e administrativas, não se pode interpretar a lei no intuito de restringir sua aplicação a estes tribunais, podendo se utilizar da arbitragem em determinados casos para a resolução de conflitos tributários.

A estrutura de organização jurisdicional portuguesa supra descrita, surgiu da necessidade verificada pelo Estado em encontrar saída para o asoerramento do poder judiciário. Restou observado que haviam sérios problemas, tais como: longos processos judiciais e intermináveis burocracias para a resolução dos conflitos, tal como se verifica no Brasil de modo semelhante.

Após encontrada a possibilidade de solução para os principais problemas apresentados, fora introduzido no direito português a possibilidade de arbitragem tributária, possibilitando a resolução de conflitos referentes ao inadimplemento tributário por meio da figura de um árbitro. Insta salientar que, na legislação arbitral tributária portuguesa, existem dois requisitos fundamentais para sua existência, quais sejam, a necessidade de possuir o árbitro pelo menos 10 anos de experiência e conhecimento comprovado na área e que; a sentença arbitral seja proferida no prazo máximo de seis meses do início do procedimento arbitral, sob pena de perda dos seus efeitos (VILLA-LOBOS, 2017, p. 20).

Para a submissão da controvérsia tributária ao tribunal arbitral português, o contribuinte possui a faculdade de indicar um árbitro para compor o tribunal, que consistirá em três árbitros, sendo o segundo indicado pela administração pública e o terceiro, que será o presidente do tribunal, indicado pelos dois anteriores em comum escolha. Noutro giro, existe também a possibilidade de uma das partes não indicar um árbitro, restando somente o indicado pela parte contrária, que conduzirá o julgamento de modo individual, possuindo o único pré-requisito de que a dívida em questão não seja superior a 60 mil euros (VILLA-LOBOS, 2017. p.17-19).

Como forma de incentivar a resolução dos conflitos tributários por meio da arbitragem, a legislação portuguesa ainda possibilita aos contribuintes que possuam litígios judiciais que estejam pendentes de julgamento, desde que possuam no mínimo dois anos da sua distribuição processual, a migração para que o tribunal arbitral decida. Esta medida visa a diminuição dos processos judiciais tributários e o desopilamento do judiciário, sendo oferecido em contrapartida aos que aderirem esta migração, a dispensa do pagamento das custas processuais do Poder judiciário.

O modelo de arbitragem tributária portuguesa vem apresentando bons resultados, sobretudo no que toca o funcionamento de modo efetivo na resolução de conflitos tributários, possuindo em seu escopo principal a celeridade e o desopilamento do poder judiciário. A consequência principal desta migração é a maior efetividade no recebimento de créditos em favor da administração pública.

O cerne do instrumento resolutivo de conflitos ora estudado no direito português, assim como se propõe sua inserção no direito brasileiro, é a disponibilização de mais uma alternativa ao Poder Judiciário, trabalhando de modo eficiente e complementar para resolver as contendas tributárias. Em nenhum momento se pretende renunciar ou tornar plenamente disponível o crédito tributário, mas sim proporcionar efetividade no seu recebimento, melhorando a relação entre contribuinte e fisco (VILLA-LOBOS, 2018, p. 35).

A experiência de Portugal com a arbitragem tributária se revelou uma forma de solução de conflitos de extrema importância no desafogamento do judiciário, bem como redução da quantidade de processos, podendo servir de modelo para o Brasil no sentido de efetivar este mecanismo, conforme entende Renato Maurício Porto Reis (2018, p. 146). Desta feita, cabe submeter à análise como funcionaria a adoção deste sistema no sistema judicial brasileiro, suas implicações e benefícios, objetivando um modelo alternativo que vise a promoção da solução aos conflitos às contendas tributárias.

#### **4.2.3 A Discussão Sobre a Inclusão da Arbitragem Tributária no Brasil**

A investigação acerca de um meio alternativo que vise solução aos conflitos tributários, que se revele útil e efetivo, demonstra-se altamente necessário no atual contexto socioeconômico brasileiro. Com as recentes adversidades enfrentadas, como a COVID-19, além do aumento dos níveis de pobreza e instabilidade econômica enfrentada, o Estado sofreu um déficit na arrecadação expressivo devido a inadimplência tributária, reduzindo o orçamento principalmente com as necessárias políticas públicas emergenciais.

A reforma do sistema tributário para a inclusão destas medidas variantes, proporcionará redução de custos, efetividade e encurtamento do tempo processual de arrecadação dos tributos, principais motivadores deste estudo. É notório que no

momento atual, muito se discuta acerca de reformas tributárias, mas se faz necessário lembrar que este novo modelo não pode visar somente a materialidade dos tributos, mas também a inclusão de novas formas de resolução das contendas que se apresentem, satisfazendo o objetivo principal, a arrecadação (BOSSA, VASCONCELLOS *in* PISCITELLI, MASCITO, 2018, p. 52).

Diante dos altos índices de inadimplência tributária, sobretudo por conta da carga tributária atualmente vigente, o Estado não vê alternativa senão lançar mão dos métodos de cobrança e execução disponíveis, como forma de tentar receber os valores que lhe são de direito, por se tratar de um direito irrenunciável e necessário para a manutenção da administração pública (VEIGA NETTO, 2021, p. 57). Esta realidade faz com que, por exemplo, a Fazenda Nacional se enquadre entre os 100 maiores proponentes de processos do país, chegando a ser titular de 77% dos processos movidos por estes, o que representa quase 16% de todos os processos desta jurisdição federal (BRASIL, 2011).

Um dos principais motivadores para o início desta mudança é o sentimento social de ineficácia governamental e a morosidade na disponibilização de medidas minimamente efetivas que solucionem os problemas mais básicos demandados pela população, o que promove incertezas e sensação de falta de compromisso com a justiça nas decisões emanadas pelo poder público, conforme leciona Boaventura de Souza Santos (2014, p. 26).

Esta premissa se revela verdadeira quando se verifica o estudo realizado pelo Conselho Nacional de Justiça, ao apontar que, de todos os processos judiciais atualmente em trâmite no Brasil, 39% são execuções fiscais, representando 79% dentre os processos executórios dos mais diversos, concluindo 92% de índice de obstrução processual no Brasil. De um modo mais direcionado, resta inequívoca a inefetividade do poder judiciário na resolutividade dos conflitos tributários que lhes são submetidos, restando clara a motivação para encontrar uma via de solução que fuja da sua batuta.

A procura por uma alternativa ao Poder Judiciário, quando se trata de resolução das demandas tributária, se revela cada vez mais inegável. Compulsando informações disponibilizada pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA, 2020), restou verificado que para cada execução fiscal proposta na esfera da Justiça Federal, o Estado tem que dispender mais de R\$ 5.500,00 (cinco mil e quinhentos reais) dos

cofres públicos para custear o processo. Além dos valores apontados, outro fator que pesa é o tempo médio de duração do processo, de aproximadamente 10 anos, apresentando menos de 26% de êxito no resgate dos créditos devidos.

Para Priscila Farinelli de Mendonça (2018, p. 172), o volume processual de execuções fiscais somente corrobora com a necessidade de encontrar alternativa na arbitragem tributária, mas com a estrita observância de parâmetros legais e rígidos.

O atual contingente de demandas judiciais tributárias aguardando julgamento, aliado às importantes contribuições que a arbitragem tributária poderá trazer à adequada solução de conflitos fiscais, clama por um novo modelo, mormente se considerado que questões fáticas seriam julgadas com maior celeridade, tecnicidade e imparcialidade caso adotado o modelo de arbitragem tributária.

Esse modelo, no entanto, deve restringir-se ao debate sobre questões fáticas, na medida em que o exame de legalidade e constitucionalidade de normas fica restrito aos tribunais judiciais superiores. Ademais, a ampliação de viabilidade de exame de constitucionalidade de normas tributárias esbarraria na necessária tributação isonômica, o que é veementemente rechaçado pelo sistema constitucional.

É importante salientar que o sistema jurídico brasileiro é altamente conservador, apresentando desconfiança no que diz respeito a novas formas alternativas ao judiciário, como é o caso da arbitragem, vista no direito tributário como uma impossibilidade jurídica diante de todas as premissas debatidas no presente trabalho. Atualmente as barreiras do preconceito contra a arbitragem vêm sendo exponencialmente diminuídas diante da difusão dos meios alternativos de solução dos conflitos, o que ainda não foi atingido pelo direito tributário, que demonstra bastante resistência em aderir esta temática, mesmo se tratando de impedimento ao acesso à justiça (FRANCISCO, 2012, p. 11).

Dentro do sistema tributário nacional existem duas questões que merecem destaque quando o assunto é arbitragem, o interesse público e a norma pseudo-dogmática. Com relação ao primeiro item, o presente trabalho já cuidou de esclarecer que o crédito tributário como um bem público, pode ter a sua indisponibilidade flexibilizada quando se trata de cumprimento ao interesse público; Quanto ao segundo item, a norma pseudo-dogmática estabelece a impossibilidade de utilização de um julgador sem compromisso com o poder público para decidir sobre situações que envolvam receita fiscal, por se estar discutindo um bem público e portanto um interesse público em baila (LIMA, 2009, p. 80).

Conforme a legislação prevê, a forma de arrecadação do Estado para custeio das suas atividades e administração pública, é por meio da tributação. Com o fito de

proteger e oferecer diretrizes para a efetivação da receita fiscal, o legislador incluiu na Constituição Federal ao menos 26 dispositivos que tentam satisfazer este intento. Noutra giro, deve-se superar a discussão acerca da indisponibilidade do crédito tributário, não somente pelas razões já exaustivamente expostas no presente trabalho, mas também pelo fato de a arbitragem tributária ter demonstrado ser exitosa na diminuição dos litígios tributários em todos os países nos quais se implantou (VEIGA NETTO, 2021, p. 58).

Muito embora se verifique na doutrina defensores fervorosos da institucionalização da arbitragem na esfera fiscal no Brasil, ainda devem ser trabalhadas algumas questões que justificam a importância de modificação na legislação tal qual vige atualmente. Nesse diapasão, o texto, tanto da Constituição quanto das leis infraconstitucionais demonstram barreiras quanto à legalidade e a forma do sistema tributário brasileiro, o que gera insegurança e questionamentos para a realização desta institucionalização (MASCITTO, 2018, p.85).

A estrita legalidade é fonte primordial de todo novo instituto a ser implantado no Brasil, ceifando ao máximo qualquer possibilidade de conferir discricionariedade ao executor da norma, como forma de garantia da segurança jurídica. Deste modo, se faz necessária observância de objetos intrínsecos, conforme leciona Heleno Torres (2017, p. 323), ao estabelecer a necessidade de previsão legal para a definição da arbitragem tributária como uma forma extintiva do crédito tributário, bem como regulação de seu funcionamento dentro dos respectivos órgãos políticos.

Para que possa ser submetido a um tribunal arbitral, o objeto da discussão precisa ter a sua delimitação especificada na lei, de modo que não se chegue a um objetivo diverso do que se pretende com a implementação da arbitragem tributária. Outrossim, deve se tomar bastante cuidado nesta delimitação, sempre observando a isonomia e a legalidade, para que não seja utilizada pelo contribuinte como forma de burla ao sistema tributário e fira princípios econômicos constitucionais como a livre concorrência, causando desequilíbrio no seu setor empresarial e tributário (GIANNETTI, 2018, p.103).

A arbitragem tributária vem ganhando, aos poucos, espaço no contexto brasileiro, como uma alternativa às mazelas atualmente verificadas no sistema judiciário, inefetivo, sobrepesado e entravado. O ponto de ignição para reacender as discussões da arbitragem na esfera tributária foi a promulgação da lei 13.129/2015,

alterando a Lei nº 9.307/1996 mais conhecida como a lei da arbitragem, o qual pôs fim ao debate acerca da possibilidade de o Estado figurar em um dos polos do tribunal arbitral, incluindo os parágrafos 1º e 2º no artigo 1, bem como o parágrafo 3º incluído no artigo 2º. Estas alterações promoveram a possibilitação do Estado na forma dos órgãos políticos participarem da arbitragem, desde que seja obedecido o princípio administrativo da publicidade.

Para Selma Lemes (2007, p. 319), a inclusão promovida pela Lei 13.129/15 somente sedimentou o entendimento de que, o impedimento da participação da administração pública na resolução de suas contendas por meio da arbitragem esbarraria no cerceamento do princípio da autonomia contratual do Estado, como indivíduo plenamente capaz de absorver deveres obrigacionais e acumular direitos em todas as camadas. É ainda intrínseco ao estudo aventado, aplicar a premissa da possibilidade de se instituir pela legislação, a arbitragem no âmbito tributário, convergindo para a constitucionalidade deste mecanismo arbitral.

Assim leciona de Francisco José Cahali (2013, p. 91) sobre os meios alternativos disponibilizados pela lei,

A lei não impõe a utilização da arbitragem, mantendo íntegro aos interessados o acesso à jurisdição estatal, porém, como expressão da vontade e liberdade de contratar, nas questões relativas a direitos patrimoniais disponíveis, permite que seja eleito o palco arbitral para a solução de conflito.

A premissa acima estabelecida pode, portanto, servir como exemplo para o sistema judicial do Brasil na medida em que, se verifica sob o âmbito da jurisdição estatal, grande dificuldade na recuperação de valores tributários inadimplidos, os quais a administração pública encontra empecilhos para efetivar o seu ingresso aos cofres públicos, além dos altos custos de manutenção destes processos. Portanto, imprescindível que se faça ponderação específica no que diz respeito aos custos de manutenção processual em comparação aos custos arbitrais, concluindo-se pelo que é mais interessante ao caso em conflito que se submeterá à apreciação, se judiciário ou arbitragem.

Por fim, a possibilidade de inserção da arbitragem no direito Tributário brasileiro é plenamente possível e viável, não havendo óbice para sua inclusão legislativa. Com efeito, não há como olvidar-se a administração pública de lançar mão dos mecanismos disponíveis para beneficiar-se pelo bem comum, justamente por não se tratar de

relação de disponibilidade ou indisponibilidade do bem público, mas sim atendimento ao interesse público majoritário (GRAU, Eros, 2005, p. 74).

#### **4.2.4 O Projeto de Lei 4.257/19 e Suas Propostas**

A importância de se atrair formas alternativas ao judiciário, para resolução dos conflitos se revela ainda mais latente quando se observa o assobramento das varas e tribunais do Brasil. Caso todos os conflitos existentes fossem somente possíveis de se resolverem pela forma judicial, haveria verdadeiro colapso do Poder Judiciário, havendo durações incalculáveis para os processos, bem como a inefetividade nas decisões proferidas, o que justifica a perquisição por novos meios de solucionar este problema, conforme se depreende das lições de Geraldo Ataliba (1988, p. 123).

Tendo em vista a possibilidade de se encontrar mais uma via alternativa de acesso à justiça, evitando um colapso judicial, que se apresentou o Projeto de Lei nº 4.257/19, de autoria do Senador Augusto Anastacia. O que se propõe é uma alteração na Lei nº 6.830/80 (Lei de Execuções Fiscais), para que se insira duas novas formas de discussão dos conflitos tributários, a execução fiscal administrativa e a arbitragem tributária. O objeto passível de submissão para estas novas modalidades tratar-se-iam de débitos devidamente constituídos e inscritos em dívida ativa ou que estivessem em discussão processual (execução fiscal, ação anulatória ou consignação em pagamento) (REBOUÇAS, 2020, p. 49).

A premissa principal que justifica o projeto é a dificuldade que o Estado tem sofrido no que toca o recebimento dos créditos que lhe são devidos, além do desequilíbrio financeiro ocasionado pelo déficit orçamentário. O desequilíbrio causado nos cofres públicos nos mais diversos níveis das esferas de competência urge pelo êxito no encontro de uma solução que se revele viável e que possa amenizar tais prejuízos, podendo ser colocado à disposição como uma forma de reequilibrar as finanças públicas, de modo que possam ser utilizadas não só para o custeio da máquina pública, mas também em favor da população na forma de políticas públicas (VEIGA NETTO, 2021, p. 67).

Quanto à questão verificada no projeto estudado visando a instituição de execução fiscal administrativa, muito embora não seja objeto do presente trabalho, se faz necessário tecer breve comentário. A institucionalização de outro meio executório

fiscal, desta vez administrativo, vem gerando discussões acerca da insegurança que esta medida pode trazer, sobretudo diante da problemática na sua tramitação conjunta com a arbitragem tributária, conforme já definido no Projeto de Lei Complementar nº 469, havendo mormente o interesse pela instituição da arbitragem tributária no sistema judicial pátrio.

O Projeto de Lei 4.257/19 prevê ainda a utilização de Câmaras Arbitrais já constituídas, tal como já ocorre em procedimentos arbitrais de outras matérias que envolvem a administração pública. Esta previsão objetiva a garantia de utilização de um órgão idôneo, com expertise e especialização nas matérias tributárias que lhes fossem submetidas. Noutra giro, não há previsão quanto à limitação de teto financeiro ou matérias específicas para alçada, havendo que ser ponderado pelas partes a opção pela utilização desta via, inclusive no que toca às custas processuais, que conforme o projeto, devem ser adiantadas pela parte executada, sendo vedado que tais valores ultrapassem os valores fixados de honorários advocatícios (metade do valor de um processo judicial, com base no artigo 85 do CPC).

Para a utilização da arbitragem na resolução de conflitos tributários, haveria a necessidade de depósito, seguro ou fiança, quanto ao valor em contenta, conforme se verifica no projeto. Na hipótese de vencimento por parte do Fisco, os valores depositados seriam convertidos em renda a seu favor e, caso o contribuinte vencesse, haveria que lhe ser devolvidos integral ou parcialmente os valores, bem como seriam pagos os honorários advocatícios e custas processuais pela parte contrária (REBOUÇAS, 2020, p. 50).

Outro ponto de destaque é que a sentença arbitral deveria observar os entendimentos dispostos nas súmulas vinculantes, decisão em controle concentrado de constitucionalidade proferido pelo STF ou acórdão advindo de julgamento de IRDR, podendo em caso de divergência, ser promovida ação judicial, pela parte sucumbente, objetivando sua anulação. Ademais, o legislador impõe mais um requisito para a submissão à arbitragem, qual seja, a necessidade de a dívida objeto do conflito já tenha sido ajuizada na esfera judicial, devendo a decisão arbitral substituir a judicial, antes desta ter sido proferida, finalizando o processo judicial (REBOUÇAS, 2020, p. 50).

A recepção do vergastado Projeto de Lei tem provocado opiniões controversas, sobretudo no tocante a comparações entre este e a já promulgada Lei de Arbitragem,

que muito embora discipline os mecanismos da arbitragem como lei geral, não oferece suprimento à arbitragem tributária, sendo justificada essa controvérsia pelas eventuais confusões que podem surgir acerca de qual das leis seria aplicável. O advento da arbitragem tributária conforme o PL estudado sugere, oferece subsídios para a aplicação especificamente sobre as questões fiscais, não verificadas na Lei de Arbitragem, a exemplo da confidencialidade, impossível na esfera pública quando se trata especificamente de crédito tributário, estando previsto no PL (art. 16-C) a necessidade de publicização dos atos do processo arbitral tributário.

Em última análise, verifica-se no escopo do Projeto de Lei nº 4.257/19 o impedimento de no mínimo um ano para que o mesmo árbitro julgue mais de um processo que possua mesma parte ou que componha grupo econômico como sócio. Este período ainda é considerado pouco, sendo o dobro do tempo em Portugal, mas havendo estudos que apontam a necessidade de ampliação para ao menos cinco anos, evitando qualquer tipo de suspeição ou relação entre o árbitro e a parte que possa interferir no seu julgamento, conforme leciona Jorge Lopes de Souza (2012, p. 128).

Ainda sem previsão de aprovação, o PL demonstrado já demonstra ser o primeiro passo de viabilização da institucionalização da arbitragem tributária nas mais diversas esferas de competência do Brasil. Outrossim, conforme demonstrado ao longo do trabalho, outros países tem apresentado excelentes resultados na utilização deste instituto para a promoção de melhoria na arrecadação tributária e redirecionamento dos recursos públicos que sejam suficientes tanto para o custeio da máquina pública, quanto para execução de políticas públicas que visem a melhoria da qualidade de vida e ascensão social dos cidadãos.

## 5 CONCLUSÃO

Diante de todo o contexto jurídico que se verifica atualmente no Brasil, levando-se em conta o Judiciário inefetivo e sobrecarregado, se faz necessário voltar os olhos para novas formas de resolução dos conflitos tributários. Se apresenta imperiosa a implementação de novas legislações e mudanças de entendimentos, bem como interpretações legislativas, já inaplicáveis ao momento atualmente vivido, tendo em vista a globalização e as necessidades que a sociedade impõe do Estado. Além disso, outro fator que deve ser levado em consideração é o contexto pandêmico causado pelo surgimento da COVID-19 e suas variantes, que impactou diretamente na saúde financeira de todos.

Historicamente, a tributação tem sido objeto de controvérsias e conflitos entre a sociedade e o Estado, apresentando imposição aos cidadãos de dispor de parte do seu patrimônio e renda para que o Estado possa se manter e prover melhorias no âmbito do seu governo e da nação que lhe compete. Mesmo não sendo objeto de enriquecimento, a tributação possui fundamento na manutenção e custeio da administração pública, muitas vezes não sendo verificada pelo Contribuinte, razão pela qual lhe é provocado o sentimento de inefetividade e desamparo por parte do Estado.

O Brasil, da forma que se constituiu, inicialmente como colônia de extração e depois como Monarquia imperialista, utilizou muito da cultura europeia na sua formação, espelhando legislações tanto de Portugal quanto dos demais países da Europa para formar o seu ordenamento jurisdicional. Inicialmente o sistema de tributos do brasileiro servia como forma não só de custeio da máquina pública, mas também um meio de enriquecimento da monarquia, função que foi extirpada com o advento da República.

A restauração social brasileira se mostra extremamente relevante e urgente, principalmente quando a questão racial entra em voga. O Brasil é responsável por todo o contexto escravocrata que deu origem a incomensurável segregação social, resultando em uma população pobre, composta em sua grande maioria por negros, o que demanda uma obrigação do Estado em promover medidas que possibilitem uma melhoria social destes cidadãos, por meio de elaboração de políticas sociais e de

amparo, que por seu turno, demandam lastro financeiro do governo para o custeio de reparo destas mazelas.

Atualmente o tributo, tal qual se verifica na legislação em vigor, não pode e nem deve servir como forma de enriquecimento do Estado, tendo em vista a figura estatal não possuir identidade ou finalidade lucrativa. Com efeito, a única finalidade da arrecadação efetivada pelo cumprimento da atividade vinculada governamental, é o custeio e manutenção das atividades essenciais para o pleno funcionamento da administração, composta pelos órgãos e agentes, bem como o reinvestimento na população para fins de desenvolvimento socioeconômico dos indivíduos.

Na ótica do contribuinte, o tributo é visto como um custo sem retorno, tendo em vista a necessidade por muitas vezes de custear de forma particular, os serviços que lhe deveriam ser fornecidos de modo eficiente pelo governo, tais como: educação, saúde e segurança. Noutra giro, o Estado por sua vez depende da arrecadação para custear não só a sua estrutura e atividades, mas também para ter disponibilidade financeira que lhe permita o investimento na população, na forma de políticas públicas e subsídios socioeconômicos.

Para que seja composto o orçamento, se faz necessário o balizamento entre receita e despesa, realizando o encontro destes valores de modo que seja possível a adimplência de todas as obrigações estatais, sem que falte disponibilidade financeira para honrar os compromissos. Não é preciso que sobre verba, este não é o objetivo da arrecadação, o que se pretende é que esta seja suficiente para além de custear as despesas ordinárias para a manutenção plena da atividade do Estado, possa custear também as políticas públicas sem que seja necessário contingenciar despesas.

O objetivo do Estado para com a sociedade deve ser o balizamento fiscal e a justiça fiscal, tal qual está previsto na Constituição Federal. Outrossim, a justiça fiscal impõe a observância da isonomia e capacidade contributiva a ser praticada pelos órgãos políticos ao instituir e cobrar tributos. O que se pretende com a justiça fiscal é a possibilidade de se promover uma arrecadação que seja condizente com o nível financeiro de cada um, com o fito de promover uma sociedade mais justa e igualitária.

Em se tratando de justiça fiscal, é premente lembrar que seu alcance pleno deve ser condição irrefutável ao Estado, que funcionará como garantidor desta e proverá todos os atos necessários, envidando esforços para que a tributação no Brasil seja cada vez mais justa e isonômica para os contribuintes. O momento econômico

tanto brasileiro como mundial, apresenta desafios que prescindem de muito trabalho e estratégia para serem superados, não sendo suficientes atos superficiais e ineficientes na resolução dos problemas sociais.

Há que ser repensada toda a sistemática tributária, sopesando os benefícios e problemas que a tributação atual apresenta, de modo que se possa promover alterações legislativas de grande impacto na melhoria do país, não meras emendas ou micro reformas, que de nada adiantam ao cidadão, ao contrário, acaba prejudicando e aumentando a carga fiscal em um sistema completamente desleal para o contribuinte, no qual não tem como o contribuinte competir com o fisco, principalmente devido ao abismo existente entre estes.

Por óbvio, não há como se estabelecer uma equidade na relação contribuinte e fisco, sobretudo diante da hipersuficiência do Estado, cabendo a este proporcionar sempre que possível melhoria para os cidadãos. O melhor exemplo disso é a utilização de mecanismos tributários pautados na extrafiscalidade e isonomia, conhecidos como benefícios fiscais, como forma de políticas públicas que objetivem a promoção da dignidade da pessoa humana e diminuição do abismo social verificado, tanto nos rincões brasileiros, quanto nas grandes cidades.

Buscando embasamento que justifique determinadas atividades do fisco nos mais diversos setores econômicos, o princípio da subsidiariedade revela-se polivalente quanto às questões tributárias. A sua principal premissa é conferir ao Estado menor participação quando não for solicitado e maior intervenção quando demandado pela sociedade para a promoção dos subsídios necessários à garantia das necessidades mais básicas, promovendo equidade entre os cidadãos e melhorando suas vidas.

A utilização do Princípio da Subsidiariedade possibilita ainda a transferência de responsabilidade do Estado para o particular, oferecendo benefícios fiscais em contrapartida, desopilando a carga de funções do Estado e promovendo resultados positivos para os contribuintes pessoas físicas e jurídicas. Esta possibilidade serve como embasamento ainda para a flexibilização da indisponibilidade do crédito tributário, possibilitando renúncia fiscal a ser compensada por outras vias de interesse da Administração Pública.

Cabe destacar que o princípio da subsidiariedade serve de embasamento para o objeto do presente estudo, qual seja, a arbitragem tributária a ser inserida no Brasil,

na medida em que propõe a desvinculação estatal, oferecendo meio alternativo de solução de conflito fora do âmbito da jurisdição estatal, por um tribunal arbitral, que possui natureza privada. Com efeito, utilizando-se de um meio alternativo à competência do Estado, promove-se a celeridade e assertividade, utilizando a intervenção estatal somente quando for necessário e requisitado, bem como de modo partícipe para a promoção da solução do conflito tributário

Admitir um Estado subsidiário no contexto brasileiro é compreender que a sociedade pode se desenvolver sozinha até certo ponto, devendo o órgão governamental intervir nas situações que demandem sua atenção. É relevante a compreensão de que um país com o tamanho do Brasil é composto de multidiversidades, não servido a mesma medida de obrigações e deveres quanto à tributação para todos indiscriminadamente. A subsidiariedade propõe a adoção de medidas específicas para cada grupo social específico, o que em nada se distancia da previsão legal.

O CTN estabelece a possibilidade de se instituir tributação de modo desigual de acordo com as capacidades e situações de cada contribuinte, devendo ser desonerados os menos abastados em detrimento dos que possuem melhores condições financeiras, tendo este segundo grupo que contribuir com uma maior fatia da sua renda e patrimônio. O intuito de se estabelecer uma tributação neste sentido é justamente possibilitar que os cidadãos mais prejudicados financeiramente possam empregar melhor o que possuem e oportuniza-los a ascender socialmente.

É de se notar que a condição de menor tributação para a população mais pobre é medida paliativa, temporária, sendo certo que na medida em que forem melhorando financeiramente, estes contribuintes sofrerão aumento na sua carga fiscal, o que representaria o retorno financeiro do investimento que o Estado fez na sociedade. Neste mesmo sentido deve ser o objetivo da implementação da arbitragem na sistemática fiscal, investindo o Estado na sua implementação e organização institucional para que seja possível utilizar deste meio para recuperar os valores que não estão sendo alcançados pelos meios atualmente disponíveis.

O mecanismo arbitral em estudo se apresenta, diante do momento vivido, como um instrumento alternativo aos tradicionais métodos de solução aos conflitos tributários, seja motivado por insatisfação do contribuinte ou executado pelo fisco diante da inadimplência fiscal. Conforme fora demonstrado, a arbitragem tributária

possui plena viabilidade para ser inserida no sistema tributário do Brasil, sendo um mecanismo já sedimentado no sistema judicial do país, na resolução de contendas nas mais diversas áreas do direito.

A questão que causa ainda desconforto doutrinário entre alguns autores e que impede a plena aceitação da arbitragem na esfera fiscal, é a indisponibilidade do crédito tributário e sua flexibilização para admitir tal instituto. O crédito tributário, como bem público, deve ser passível de ser disponibilizado sempre que o objetivo maior, isto é, o interesse público, for o objetivo final da decisão tomada. É notório que a efetividade na arrecadação tributária está seriamente comprometida, justificando a procura por medidas alternativas que possam oferecer redução desta ineficácia, objetivando a melhoria do déficit orçamentário.

A indisponibilidade, na modalidade de renúncia fiscal, apresenta sérios problemas quando efetuada de modo indiscriminado e irresponsável, havendo que ser penalizado o agente causador pelos prejuízos causados ao erário. No entanto, quando planejada de modo correto, objetivando um interesse público de maior magnanimidade e com o estudo dos possíveis impactos e compensações em favor do Estado, não há qualquer impedimento, existindo além de respaldo legal, diversos julgamentos e entendimentos doutrinários neste sentido.

O judiciário brasileiro não é suficiente para suprir todas as demandas que lhe são submetidas, não conseguindo julgar e executar em tempo hábil, forçando tanto o contribuinte quanto o fisco a encontrar meios alternativos que ponham fim ao litígio. A arbitragem tributária pode ser uma saída para estes problemas, diante da possibilidade de se designar um julgador imparcial e especializado para definir o conflito.

A arbitragem já se encontra instituída pelo sistema judicial brasileiro desde 1996, com a edição da Lei de Arbitragem (Lei nº: 9.307/96), tendo sua constitucionalidade reconhecida em 2001 pelo STF, após diversas medidas questionando-a. O objetivo da arbitragem é a resolução dos conflitos nas mais diversas áreas, sendo necessário uma cláusula previa ou definida após o litígio, sempre de comum acordo entre as partes, possibilitando maior autonomia na resolução da lide.

Com as alterações promovidas em 2015 pela Lei 13.129, restou finalizada as questões de constitucionalidade da norma, bem como possibilitou a inclusão da

Administração Pública e dos órgãos públicos para compor as partes da arbitragem. Estas alterações fizeram reacender o debate acerca da inclusão da matéria tributária nas possíveis de serem submetidas ao tribunal arbitral, servindo como espelho a legislação de Portugal, a qual já autoriza este tipo de arbitragem. Insta denotar que o direito português também prevê em matéria constitucional a indisponibilidade do crédito tributário, havendo que ser flexibilizada e conferida nova interpretação para admitir o instituto estudado.

Observando a situação fiscal do país se deteriorar exponencialmente a cada ano que passava, Portugal buscou instituir novas formas de atingir o objetivo principal da tributação, a arrecadação da receita para que possa ser composto o orçamento. Assim, foram promovidos diversos debates e projetos legislativos para que se pudesse encontrar uma forma de solucionar a inefetividade da arrecadação, igualmente pelo sobrepeso do judiciário e devido à inadimplência enfrentada pelo país. Com efeito, a arbitragem no certame tributário revelou-se uma excelente oportunidade de resolução das mazelas portuguesas no que diz respeito à tributação, tendo sido a via eleita para que se alcançasse o objetivo inicial.

Para a regulação da arbitragem tributária, Portugal instituiu em 2011 alterações legislativas que estabelecem as regras do instituto, melhorando o Centro de Arbitragem Administrativa, criado em 2009 para resolver conflitos em matérias que envolvessem a administração pública. Com efeito, para que esteja apto a julgar o conflito tributário que lhe foi submetido, o árbitro em Portugal precisa comprovar possui ao menos 10 anos de experiência profissional de atuação na esfera fiscal, podendo ser indicado pelos partícipes ou pelo Centro de Arbitragem Administrativa, tendo esta segunda opção menores custos.

Insta denotar que na realidade da arbitragem portuguesa, a decisão arbitral deve ser estritamente fundamentada na legislação, não havendo discricionariedade para a convicção do julgador com base em equidade, moralidade ou costumes que por ventura possua. Outrossim, a fundamentação para a atribuição dos valores a serem discutidos está contida no Código de Processo Tributário e de Procedimentos, e é a partir deste valor que serão mensuradas as custas e honorários.

No sistema judicial brasileiro, nota-se que entre os maiores proponentes de processos judiciais é o Estado, com destaque para as execuções fiscais. Assim, se faz necessário não somente uma reforma na legislação material, mas também

processual, incluindo novos meios de soluções para os conflitos tributários, reduzindo assim a sensação de inefetividade e abandono pelo Poder Judiciário, sentidos pelos cidadãos brasileiros.

A arbitragem, para que seja viável, demanda como requisito que a matéria objeto da discussão, se trate de um bem ou direito disponível, daí o questionamento acerca da possibilidade de se arbitrar o crédito tributário, conhecido originalmente por se tratar de um bem público indisponível, por ser de interesse público. O CTN já apresenta resultados, no que diz respeito às flexibilidades da disponibilidade do crédito tributário, merecendo destaque para as hipóteses de parcelamento, remissão, anistia e transação, as quais permitem que o Estado disponha do crédito, respeitados alguns limites e requisitos.

O grande problema é que no geral, as hipóteses supramencionadas acabam por proporcionar uma espécie de renúncia fiscal ao diminuir multa e juros. Com efeito, esta possibilidade de renunciar ao crédito tributário representam uma perda patrimonial ao Estado na tentativa de maximizar e dar efetividade a arrecadação fiscal, o que poderia apresentar melhores resultados com a arbitragem tributária, uma vez reconhecida a possibilidade de disponibilização dos bens públicos em hipóteses legalmente instituídas, havendo viabilidade para sua inserção no sistema judicial brasileiro.

O primeiro passo para a viabilização da arbitragem tributária no Brasil já fora dado com o advento da Lei 13.998/2020, a qual prevê a regulamentação da transação tributária com base nos artigos 156 e 171, ambos do CTN. A importância desta legislação para o estudo é a flexibilização que foi conferida ao poder público, com respaldo conferido pelo STF, com relação à indisponibilidade do crédito tributário quando faceado ao atendimento de um interesse público maior.

O instituto da transação em matéria tributária estabelece a necessidade de ambas as partes fazerem concessões mútuas objetivando firmar-se uma espécie de acordo entre contribuinte e fisco, ocasionando uma espécie de renúncia fiscal legalizada. De outro lado, a arbitragem, como um método de heterocomposição não prevê renúncias, mas sim o julgamento de um conflito tributário por um julgador imparcial (árbitro), desvinculado do poder público.

Existe um diferencial que torna a arbitragem tributária muito mais atrativa que a transação: a renunciabilidade do crédito tributário. A arbitragem prescinde da

disponibilidade do crédito tributário para a sua desvinculação do poder público, permitindo que seja decidido por um particular acerca da procedência ou não da dívida, havendo que ser obedecida pelo Estado e declará-la extinta quando houver decisão arbitral no sentido de não ser devida pelo contribuinte. A transação, no entanto, permite que o Estado abra mão de parte do crédito que lhe é devido, para que possa receber do contribuinte nos moldes do acordo, muitas vezes podendo ser confundida com uma espécie de anistia ou remissão.

Não se faz necessário que na arbitragem o Estado renuncie de forma voluntária o crédito em favor do contribuinte, uma vez que deverá ser julgado se aquele valor em conflito é realmente devido ou não e, caso seja de fato devido, a arbitragem somente o confirmará, havendo que ser pago em sua integralidade pelo contribuinte. Não se trata de acordo ou de concessões mútuas e sim de alcançar um meio efetivo, célere e imparcial para a resolução dos conflitos tributários que não tem apresentado bons resultados pelo meio judicial.

De modo a realizar a arbitragem tributária no sistema jurídico brasileiro, a Constituição prevê a necessidade de se elaborar e promulgar Lei Complementar regulamentando as normas e limites deste instituto, sobretudo por se tratar de obrigações e extinções do crédito fiscal. É nesse sentido que se verifica o PL nº 4.257/19, o qual propõe a regulamentação da arbitragem em matéria tributária por meio de alterações na Lei 6.830/80 (LEF), compondo o sistema tributário em matéria processual, possuindo como objeto os créditos tributários que já se encontram inscritos em dívida ativa e que sejam objeto de discussão processual promovida pelo contribuinte ou pelo fisco, nos casos previstos no escopo do PL.

Compulsando o supramencionado projeto, este prevê a necessidade de tramitação da arbitragem tributária nas já existentes Câmaras Arbitrais, as quais possuem expertise, são idôneas e competentes dentro das atribuições que lhes foram conferidas. Ademais, caso haja uma sentença arbitral que vá de encontro ou deixe de observar o conteúdo de uma sumula vinculante, decisão em controle concentrado de constitucionalidade proferida pelo STF ou teor de julgamento em IRDR, é facultado à parte prejudicada, o ingresso com medida judicial para que seja declarada a sua nulidade.

Muito embora o PL 4.257/19 seja considerado um passo para a inserção institucional do modelo de arbitragem na esfera fiscal brasileira, ainda se verifica

divergência e crítica sobre sua regulamentação, como por exemplo as críticas sobre possíveis confusões acerca desta lei e a já vigente Lei de Arbitragem, que poderia incorrer na discussão acerca de qual lei aplicar em determinados casos. Outra crítica que impera é o fato de a lei prever o prazo exíguo de apenas um ano para que um julgador possa arbitrar novamente por indicação de parte na qual já tenha participado de julgamento, sendo defendida a necessidade de aumento deste lapso temporal para 2 a 5 anos.

Um ponto de impacto que o vergastado PL dispõe é sobre a publicidade dos atos administrativos. Para a arbitragem a confidencialidade é uma de suas principais características, sendo impossível de se aplicar na esfera pública. Portanto, uma forma de tornar possível a promulgação de uma Lei própria para arbitragem em matéria tributária, se faz imprescindível a publicização de todos os atos processuais que forem praticados, devido ao fato de se estar lidando com o dinheiro público, que não pertence a nenhuma das duas partes do processo, mas sim à sociedade.

Trazer institutos jurídicos exitosos de outros países demonstra-se saudável para o direito brasileiro, sobretudo em se tratando de procedimentos que se adequam de modo tão natural e sem afrontar a Constituição Federal de modo irremediável. Para a sistemática analisada ao longo do texto, restou demonstrado que todos os questionamentos que foram suscitados em seu desfavor, foram desafiados por contra argumentos muito bem embasados e inclusive superados nos países em que se originaram e no Brasil, com entendimentos e julgamentos que conferem respaldo para a sua inserção.

É de se notar que existe viabilidade para a inserção e utilização da arbitragem tributária no Brasil, desde que seja feita uma análise minuciosa e criteriosa acerca da sua regulamentação em comparação com países que já utilizam deste instituto de modo exitoso. Ademais, a iniciativa promovida pelo Projeto de Lei 4.257/19 reacendeu o debate acerca da arbitragem tributária no contexto brasileiro, sobretudo quando se leva em consideração o momento socioeconômico enfrentado, no qual o Estado precisa dispor de orçamento para subsidiar a população, ao mesmo tempo que precisa de arrecadação financeira para o custeio de todo o aparelho público.

O *timing* é perfeito para a inserção e recepção da arbitragem tributária no Brasil, não somente pelo assoberbamento do Poder Judiciário e ineficiência na recuperação de créditos tributários, mas igualmente pela urgência em conferir solução e tratamento

eficiente aos conflitos tributários. Desta feita, encontrar solução alternativa que possa ao menos fornecer maior efetividade na arrecadação é medida que se impõe, diante dos altos custos financeiros demandados pelo Poder Público, somados às necessidades apresentadas pela população, que depende de políticas sociais para que sejam proporcionados o mínimo existencial e a dignidade, princípios basilares da Constituição Federal.

## REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito financeiro brasileiro**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.

ABRANCHES, Tatiana Machado Dunshee de. **Trabalhos Técnicos. Divisão Jurídica. Projeto de Lei Nº 5.082/2009. Anteprojeto da Lei Geral de Transação em Matéria Tributária**. Disponível em: <[http://www.cnc.org.br/sites/default/files/arquivos/tt.dj6\\_.pdf](http://www.cnc.org.br/sites/default/files/arquivos/tt.dj6_.pdf)>. Acesso em: 12 agosto 2022.

ALCÃO, Amílcar De Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 6ª Ed. Rio De Janeiro: Forense, 1997.

ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. São Paulo: Editora Malheiros, 2008.

ALMEIDA, Mário Aroso de. **Manual de processo administrativo**. Coimbra: Almedina, 2014.

AMED, Fernando José. **História dos tributos no Brasil**. São Paulo: Edições SINAESP, 2000.

ANJOS, Pedro Germano dos. **Controle jurisdicional do orçamento: planejamento orçamentário e diálogo constitucional no cumprimento dos direitos fundamentais a prestações fáticas**. 2010. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito – Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2010.

ARAUJO, Nadia. **Interesse público - disponibilidade dos tributos e os meios de solução dos litígios**. v.7 n.35 jan. / fev. São Paulo, 2006.

ATALIBA, Geraldo. **Recurso em matéria tributária**. Brasília: Revista de informação legislativa, v.25, n. 97, 1988.

ATALIBA, Geraldo; e GONÇALVES, José Artur Lima. **Crédito prêmio de IPI: direito adquirido: recebimento em dinheiro**. Revista de Direito Tributário v. 15, n. 55, p. 162-179, São Paulo, RT, jan./mar. 1991.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 4ª Ed. São Paulo: Revista Dos Tribunais, 1991.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 7ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11ª Ed. Rio De Janeiro: Forense, 2007.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. Curso de Direito Administrativo. São Paulo: Malheiros. 34, ed., 2019.

BATISTA JUNIOR, Onofre Alves Batista. **Transações administrativas**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

BARACHO, José Alfredo de Oliveira. **O Princípio de subsidiariedade: conceito e evolução**. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BARBOSA, Rui. **O art. 6. da Constituição e a intervenção de 1920 na Bahia**. Imprensa: Rio de Janeiro, Castilho, 1920.

BARBOSA, Rui. **Oração aos moços**. São Paulo: Arcádia, 1944.

BARROS, Hamilton de Moraes e. **Comentários ao código de processo civil**. Ed. Forense. 1977.

BARROS, Maurício. **Orçamento e discricionariedade**. In: CONTI, José Mauricio; SCAFF, Fernando Facury (Coord.). Ob. cit.

BARROSO, Luis Roberto. **Interpretação e aplicação da constituição**. São Paulo: Saraiva, 1996.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BERLIRI, Antônio. **Principios de derecho tributario**, Madrid: Ed. de Derecho Financiero, 1971.

BEZERRA, Marcela da Silva. **Causas da inadimplência tributária no Brasil: a adequação das políticas públicas de combate no âmbito da União**. 2020, 128 f. Tese (Mestrado). Programa de Pós-Graduação em Administração Pública e Empresas da Faculdade Getúlio Vargas, São Paulo. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/29815>> Acesso em: 18 ago 2021.

BIELSA, Rafael. **Estudios de derecho publico**. vol. II. Buenos Aires: Depalma, 1951.

SANTOS, Boaventura de Sousa. **Para uma revolução democrática da justiça**. Coimbra: Almedina, 2014. Disponível em: <[http://sociological.dominiotemporario.com/doc/REVOLUCAO\\_DEMOCRATICA\\_JUSTICA.pdf](http://sociological.dominiotemporario.com/doc/REVOLUCAO_DEMOCRATICA_JUSTICA.pdf)>. 18 set 2022.

BOBBIO, Norberto; MATEUCCI, Nicola; PASQUINO, Gianfranco. **Dicionário de política**. 6. ed. Brasília: Editora da Universidade de Brasília, 1994.

BOBBIO, Norberto. **A era dos direitos**. Nova ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional tributário**. 26 ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

BOSSA, Giselle Barra. VASCONCELLOS, Mônica Pereira Coelho de. **Arbitragem Tributária e a Reconstrução do Interesse Público**. In: PISCITELLI, Tathiane, 2015.

BOSSA, Giselle Barra. VASCONCELLOS, Mônica Pereira Coelho de. Arbitragem Tributária e a reconstrução do interesse público. In: PISCITELLI, Tathiane. MASCITTO, Andréa. MENDONÇA, Priscila Faricelli de. **Arbitragem tributária: Desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa**. São Paulo, Thomson Reuters Brasil. 2018.

BRASIL. **Constituição da república federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF. 5 de out. de 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 04 jun 2021.

BRASIL. **Código Tributário Nacional - Lei 5.172/1966**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado). Acesso em 01/06/2022.

BRASIL. **Anteprojeto do novo código de processo civil**. Brasília: Senado Federal, 2010.

BRASIL, **Conselho Nacional de Justiça. Os 100 maiores litigantes**. 2011. Disponível em:<[www.cnj.jus.br/images/pesquisasjudiciarias/pesquisa\\_100\\_maiores\\_litigantes.pdf](http://www.cnj.jus.br/images/pesquisasjudiciarias/pesquisa_100_maiores_litigantes.pdf)> Acesso em: 15 nov 2022.

BRASIL. **Constituição Política do Império do Brasil de 1824**. Coleção das Leis do Império do Brasil de 1824.

BRASIL. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 15/08/2022.

BRASIL. **Decreto 63.778/1968**. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/legin/fed/decret/1960-1969/decreto-63778-11-dezembro-1968-405144-publicacaooriginal-1-pe.html>. Acesso em 07 de junho de 2022.

BRASIL. **Lei 9.307/96, de 23 de setembro de 1996**. Dispõe sobre a arbitragem. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L9307.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9307.htm)>. Acesso em 05 de nov. 2022.

BRASIL. **Lei 6.938/1981**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L6938.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6938.htm). Acesso em 30 out. 2021.

BRASIL. **Lei nº 8.313 de 23 de dezembro de 1991**. Lei Rouanet. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Poder Executivo, Brasília.

BRASIL. **Projeto de Lei nº. 4.257/2019**, autoria do Senador Antonio Anastacia. Justificativa. p. 8. Disponível em:

<<https://legis.senado.leg.br/sdleggetter/documento?dm=7984784&ts=1565128158755&disposition=inline>>. Acesso em: 5 jul 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão. Sentença Estrangeira no 5.206. Relator Min. Sepúlveda Pertence. Brasília. 29/04/2004. Diário Oficial da União. Brasília. 30/04/2004.

BRASIL. CONGRESSO NACIONAL. Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização. Parecer Preliminar ao Projeto de Lei Orçamentária para 2012 (Projeto de Lei n.º 28/2011-CN), pág. 3. Disponível em <<http://www2.camara.gov.br/atividadelegislativa/orcamentobrasil/orcamentouniao/loa/loa2012/ciclos/parpre.html>>, acesso em 23/08/2020.

CAHALI, Francisco José. **Curso de arbitragem: resolução CNJ 125/2010 (e respectiva emenda de 31 de janeiro de 2013): mediação e conciliação**. 3. Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

CALDERARO, Francisco R. S. **Incentivos fiscais: sua natureza jurídica**. São Paulo: Edições Aduaneiras, 1980.

CÂMARA, Alexandre Freitas. **Arbitragem. Lei nº 9.307/96**. 5. Ed., rev. ampl. E atual., Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2009.

CÂMARA, Sophia Nóbrega. **A Extrafiscalidade à luz do sistema constitucional brasileiro**. Jus Navigand, Teresina, ano 18 (revista/edições/2013). Disponível em <<http://jus.com.br/artigos/23585>>. Acesso em: 20 set. 2022.

CANOTILHO, J. J. Gomes. **Constituição dirigente e vinculação do legislador**. Coimbra: Coimbra, 1994.

\_\_\_\_\_. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 3. ed. Coimbra: Almedina, 1999.

CAPPELLETTI, Mauro; GARTH, Bryant. **Acesso à justiça**. Trad. Ellen Gracie Northfleet. Porto Alegre: Fabris, 1988.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 19. Ed., São Paulo: Editora Juspodivum, 2022.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

CARREIRA ALVIM, J.E. **Justiça: Acesso e descesso**. Jus Navigandi, Teresina, ano 7, n. 65, maio 2003. Disponível em: <http://jus.com.br/artigos/4078/justica-acesso-e-descesso>. Acesso em: 19 set 2022.

CARRERA, Francisco. SÉGUIM, Elida. **Planeta terra: uma abordagem de direito ambiental**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2001.

CARMONA, Carlos Alberto. **Arbitragem e processo: um comentário à Lei 9.307/96**. 3. Ed. ver. atual. e ampliada, São Paulo: Atlas, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros, **Curso de Direito Tributário**, 28 ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário Linguagem e método**. Ed. Noeses 2ª Edição, 2011.

CARVALHO, Otamar de. **A seca e seus impactos**. In.: **A questão da água no Nordeste. Agência Nacional de Águas**. Brasília, DF: Agência Nacional de Águas. Centro de Gestão e Estudos Estratégicos. BRASIL, 2012.

CAVALCANTE, Luíz Ricardo. **A Abrangência geográfica das políticas de desenvolvimento regional no Brasil**, Brasília: Núcleo de estudos e pesquisas/CONLEG/Senado, 2018 (Texto para discussão nº 246). Disponível em: [www.senado.leg.br/estudos](http://www.senado.leg.br/estudos). Acesso em: 07 de junho de 2022.

CAVALCANTI, Márcio Novaes. **Fundamentos da lei de responsabilidade fiscal**, São Paulo: Dialética, 2001.

CAVALCANTI, Thais Novaes. **Direitos fundamentais e o princípio da subsidiariedade: por uma teoria sobre o desenvolvimento humano**. Osasco: EDIFIEO, 2015.

CAVALCANTI, Thais Novaes. **O princípio da subsidiariedade e a dignidade da pessoa: bases para um novo federalismo**. Disponível em: <[www.fsba.edu.br/dialogospossiveis](http://www.fsba.edu.br/dialogospossiveis)>. Acesso em: 5 jun. 2022.

CIRNE, Ademar. **Movimento negro, racismo religioso e multiculturalismo**. In: **Racismo religioso em escolas da Bahia: autoafirmação e inclusão de crianças e jovens de terreiro**. Bahia: Editus, 2020. Pp 49-59.

CHATT, Cidinei Bogo. **Transação Como Forma Alternativa de Solução de Conflito em Matéria Tributária**. Brasília: Clubjus, 2010. Disponível em: <<http://www.clubjus.com.br/?artigos&ver=2.32058>>. Acesso em: 06 novembro 2022.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 10 ed. Rio de Janeiro. Forense, 2005, p.93.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

CUNHA JÚNIOR, Dirley da. **Curso de direito constitucional**. 3. ed. Salvador: Jus Podivm, 2009;

DALLARI, Adilson Abreu. **Orçamento impositivo**. In: CONTI, José Mauricio; SCAFF, Fernando Facury (Coord.). **Orçamentos Públicos e Direito Financeiro**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Em favor de uma transação justa e eficiente. Resposta à consulta formulada pela TELEMIG (Telecomunicações de Minas Gerais S/A)**, Belo Horizonte, 2004.

DERZI, Misabel Abreu Machado; BREYNER, F. M. **Princípio da Legalidade e os custos de conformidade na instituição de deveres instrumentais**. [S.l.]: Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, 2018. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2018/06/MisabelDerzi.pdf>. Acesso em: 18 de set 2022.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **500 anos de Direito administrativo Brasileiro. Revista eletrônica de direito do Estado**, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, n. 5, jan.-mar. 2006. Disponível em: <http://www.direitodoestado.com.br>. Acesso em: 5 nov. 2022.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 18ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.

DUARTE, Francisco Carlos; NACLE, Isabella Cristina Costa. **Subsidiariedade: a evolução do princípio constitucional limitador da interferência estatal**. Florianópolis: Revista Sequência, n. 68, 2014. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/seq/a/FGNxJqjkXvP6FZCz9t4GsZh/?lang=pt&format=pdf> >, acesso em 20 set. 2022.

DWORKIN, Ronald. **Levando os Direitos a Sério**. Tradução Jefferson Luiz Camargo. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

ELALI, André. **Incentivos fiscais, neutralidade da tributação e desenvolvimento econômico: a questão da redução das desigualdades regionais e sociais**. in **INCENTIVOS FISCAIS – questões pontuais nas searas federal, estadual e municipal**. coord. André Elali, Ives Gandra da Silva Martins e Marcelo Magalhães Peixoto. São Paulo: MP editora, 2007.

FALCÃO, José Poças, **Arbitragem tributária, revista portuguesa de contabilidade**, v.I, n. 002, 2011.

FANTOZZI, Augusto. **Diritto tributario**. Torino: UTET, 1991.

FAUSTO, Boris. **História concisa do Brasil**. — 1. ed. — São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, Imprensa oficial do Estado, 2002.

FONROUGE, Giuliani. **Derecho financiero**. Depalma: Buenos Aires, 1970.

FOUCAULT, M. **Segurança, território e população**. Tradução: Eduardo Brandão. São Paulo: Martins Fontes, 2008.

FIGUEIRA JÚNIOR, Joel Dias. **Arbitragem, jurisdição e execução**. São Paulo: RT, 1999.

FILHO, Manoel Gonçalves Ferreira. **Direito constitucional econômico**. São Paulo: Saraiva, 1990.

FIORAVANTE, Leonardo. **A arbitragem como meio adequado e efetivo de acesso à justiça**. CONPEDI. 2015: Belo Horizonte, MG. Disponível em:

<<http://site.conpedi.org.br/publicacoes/66fsl345/8xr5f0t5/EP7ugwtNK8axGhJ6.pdf>>. Acesso em: 20 set 2022.

FRANCISCO, Ana Mafalda Costa. **A arbitragem tributária**. Porto, Escola de Direito da Universidade Católica Portuguesa – Centro Regional do Porto – 2012 - Dissertação apresentada no âmbito do 2o Ciclo de Estudos, 2012. Disponível em: <[http://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/11975/1/DISSERTA%C3%87%C3%83O\\_ARBITRAGEM%20TRIBUT%C3%81RIA!.pdf](http://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/11975/1/DISSERTA%C3%87%C3%83O_ARBITRAGEM%20TRIBUT%C3%81RIA!.pdf)>. Acesso em: 10 nov 2022.

FREYRE, Gilberto. **Casa grande & senzala: formação da família brasileira sob o regime da economia patriarcal**. 48. ed. Recife: Global, 2003.

GABARDO, Emerson; HACHEM, Daniel Wunder. **O suposto caráter autoritário da supremacia do interesse público e das origens do direito administrativo: uma crítica da crítica**. In: BACELLAR FILHO, Romeu F; HACHEM, Daniel W. (Coords.). Direito Administrativo e Interesse Público. BH: Fórum, 2010.

GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária – fundamentos para uma teoria da nulidade**. São Paulo: Noeses, 2009.

GIACOMONI, James. **Orçamento público**, 14.<sup>a</sup> ed., São Paulo: Atlas, 2007.

GIANNETTI, Leonardo Varella. **Arbitragem no direito tributário brasileiro: possibilidade e procedimentos**. 2017, 390 f. Tese (Doutorado). Programa de Pós-Graduação em Direito, Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Belo Horizonte. Disponível em: <[http://www.sistemas.pucminas.br/BDP/SilverStream/Pages/pg\\_ConstItem.html](http://www.sistemas.pucminas.br/BDP/SilverStream/Pages/pg_ConstItem.html)> Acesso em: 18 jul 2021.

GIANNINI, Achile Donato. **I Concetti Fondamentali del Diritto Tributario**. Torino: Torinese, 1956.

GODOI, Marciano Seabra de. GIANNETTI, Leonardo Varella. **Arbitragem e direito tributário brasileiro – a superação do dogma da indisponibilidade do crédito tributário**. Revista Arbitragem Tributária, n.3, 2015.

GONÇALVES, Tatiane de Oliveira. **Arbitragem em contratos: análise econômica**. Nova Lima: Faculdades Milton Campos, 2010.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**, 11 Ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

GRAU, Eros e GOMM, Maurício. **Brasil: rápidas considerações sobre a arbitragem em contratos de parcerias público-privadas**. Revista de Mediação e Arbitragem Empresarial. Brasília, n. 11, fev. 2005

GRAU, Eros Roberto. **Arbitragem e contrato administrativo**. Revista Trimestral de Direito Público. São Paulo, n. 32, 2000.

GRINOVER, Ada Pelegrine. **O processo em evolução**. 2. ed. São Paulo: Forense Universitária, 1998.

GUERRERO, Luis Fernando. **Convenção de arbitragem e processo arbitral**. São Paulo:Atlas, 2009.

HENSEL, Albert. **Diritto tributario**, tradução de Dino Jarach. Milano: Giuffrè, 1956.

HOBBS, Thomas. **Leviatã ou matéria: forma e poder de um estado eclesiástico e civil**. Tradução de João Paulo Monteiro e Maria Beatriz Nizza da Silva – 3. Ed. – São Paulo: Abril Cultural, 1983.

HOLANDA, Sergio Buarque de. **Raízes do Brasil**. 26. ed. São Paulo: Companhia das Letras, 1995.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Conceito de interesse público e a personalização do direito administrativo**. Revista Trimestral de Direito Público. São Paulo: Malheiros. v. 26.

KRAMER LUSTOZA, Helton; CASTRO, Eduardo de; FREITAS GOUVÊA, Marcus de. **Tributos Em Espécie**. São Paulo: Editora Jus Podivm, 2015.

LAZARO, Alicia Chicharro. **El principio de subsidiariedad en la unión europea**. Madrid: Aranzadi, 2001

LEMES, Selma. **A arbitragem como forma de solução de conflitos contratuais e sua dimensão econômica**. Agenda contemporânea: direito e economia: 30 anos de Brasil, tomo 3. Coordenação por Maria Lúcia L.M . Padua Lima. São Paulo: Saraiva, 2012.

LIMA, Ruy Cirne. **Princípios de direito administrativo**. 7ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

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

LIMA, Bernardo Silva de. **A arbitrabilidade do dano ambiental e o seu ressarcimento**. 2009. 163 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2009.

LEITE, Harrison. **Manual de direito financeiro**. 6 ed. rev. ampl. e atual. Salvador: Editora JUSPODIVUM, 2017

LEMES, Selma. **Arbitragem na Administração Pública. Fundamentos Jurídicos e Eficiência Econômica**. São Paulo. Quartier Latin, 2007, p.319

LIMA, Bernardo Silva de. **A arbitrabilidade do dano ambiental e o seu ressarcimento**. 2009. 163 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2009, p. 80.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**, 19 Ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

\_\_\_\_\_. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994.

MACHADO, Schubert de Farias. **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2015.

MAFFESOLI, M. **Saturação**. São Paulo: Iluminuras, 2010.

MARTINS, Ives Gandra da Silva, **Curso de direito tributário**, 13ª Ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2011.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira; TORRES, Ricardo Lobo. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. (Coord.) Ives Gandra da Silva Martins, Saraiva: São Paulo, 2006.

MARTINS, Eduardo Della Giustina. **A análise econômica da arbitragem**. Disponível em: <<http://www.viajus.com.br/viajus.php?pagina=artigos&id=1971> >. Acesso em 02. jul. 2022.

MARTINS, Sergio Pinto. **Manual de direito tributário**. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2010

MAURER, Hartmut. **Elementos de direito administrativo alemão**. Tradução de Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 2001.

MAZZA, Alexandre. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 2015.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Finanças municipais**. Imprensa: São Paulo, Revista dos Tribunais, 1979.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 16. Ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

MENEZES, E. Diatagy B. **A Cultura Brasileira “descobre” o Brasil, ou ‘Que País é este?!’** — uma pergunta à cata de resposta. São Paulo: Revista USP, Nº. 12, Dez-Jan-Fev, 1991-1992.

MIN. ECONOMIA, **Análise de um impacto regulatório**, 2021. Disponível em: [https://www.gov.br/mma/pt-br/aceso-a-informacao/analise-de-impacto-regulatorio-2013-air-1/relatorios-de-air-procuradoria-geral-da-fazenda-nacional\\_vdefeso.pdf](https://www.gov.br/mma/pt-br/aceso-a-informacao/analise-de-impacto-regulatorio-2013-air-1/relatorios-de-air-procuradoria-geral-da-fazenda-nacional_vdefeso.pdf). Acesso em 10 de outubro de 2022.

MIKESELL, J. L.; BIRSKYTE, L. **The tax compliance puzzle: Evidence from theory and practice.** *International Journal of Public Administration*, v. 30, n. 10, p. 1045–1081, 2007.

MONTESQUIEU, Charles-Louis de Secondat. **O espírito das leis.** São Paulo: Martins Fontes, 1982, p.241.

MONTORO, André Franco. **Introdução à ciência do direito vol.2.** Brasília: Editora Revista dos Tribunais, 2007.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional.** 13 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MOREIRA, Vital. **A ordem jurídica do capitalismo.** 4. ed. Lisboa: Editorial Caminho, 1987.

MOTA, Hugo. **O que é o Polígono das Secas?**. Brasil Escola, 2022. Disponível em: <https://brasilecola.uol.com.br/o-que-e/geografia/o-que-e-poligono-das-secas.htm>. Acesso em 07 de junho de 2022.

MUNIZ, Petrônio R. G. **Operação Arbitrer: a história da lei nº 9.307/96 sobre a arbitragem comercial no Brasil.** Recife: Imprensa, Instituto Tancredo Neves, 2005.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar imposto.** Coimbra: Almedina, 2009,

NABUCO, Joaquim. **A escravidão.** Recife: Editora Massangana, 1988, p. 128.

NACLE, Isabella Cristina Costa e DUARTE, Francisco Carlos. **Subsidiariedade: a evolução do princípio constitucional limitador da interferência estatal.** Paraná: Revista Sequência, 2014.

NERY JR, Nelson. **Código de Processo Civil comentado.** 3. Ed. São Paulo: RT, 1997.

NERY, Ana Luiza. **Arbitragem coletiva.** Ed. Revista dos Tribunais:2016.

OLIVEIRA, Yonne Dolácio de. **Progressividade do IPTU e princípios da capacidade contributiva e da redistribuição.** Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas, São Paulo, a. 5, n. 17, out./dez. 1996.

PARISI, Fernanda Drummond. **Transação tributária no Brasil: supremacia do interesse público e a satisfação do crédito tributário.** São Paulo: PUC-SP, 2016.

PAROSKI, Mauro Vasni. **A Constituição e os Direitos Fundamentais: do Acesso à Justiça e suas Limitações no Brasil.** Dissertação, Mestrado em Direito, Universidade Estadual de Londrina, Londrina-PR, 2006.

PAULSEN, Leandro; SOARES, José Eduardo. 7. ed. **Impostos: Federais, Estaduais e Municipais.** Porto Alegre: Editora do Advogado, 2012.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário completo**, 4.ed.São Paulo: Livraria do Advogado, 2012.

PEREIRA Ivone Rotta. **A tributação na história do Brasil**. São Paulo: Moderna, 1999.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições do direito civil, vol. ii: teoria geral das obrigações**. Forense: Rio de Janeiro, 2005.

PIETRO, Maria Sylvia Zanella Di. **Direito administrativo**. 29ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016

PIVA, Silvia Helena Gomes. **Incentivos fiscais: uma visão a partir do constructivismo lógico semântico**. 2014. 250 p. Tese (Doutorado em Direito Tributário) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2014.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado de direito privado**, tomo 24. campinas: bookseller, 1999.

PORTOCARRERO, Marta. **Contratos sobre o exercício de poderes públicos, transação e arbitragem. Ensaio sobre disponibilidade e indisponibilidade do poder administrativo**. Porto, Universidade Católica, 2015, p. 285-287

QUADROS, Fausto de. **O princípio da subsidiariedade no Direito Comunitário após o Tratado da União Europeia**. Coimbra: Livraria Almedina. 1995.

RADBRUCH, Gustav. **Filosofia do direito**. Traduzido por Cabral de Moncada. Almento Amado Editor, Coimbra, 1979.

REALE, Miguel. **Lições preliminares de direito**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

REBOUÇAS, Marcella Almeida Brandão. **A possibilidade da arbitragem tributária no sistema judicial brasileiro**. 2020. Monografia – Faculdade Baiana de Direito, Salvador, 2020.

RIBEIRO, Maria de Fátima. **A incidência tributária ambiental no desenvolvimento econômico sustentável e a função social do tributo**. in DIREITO TRIBUTÁRIO E SEGURANÇA JURÍDICA. coord. Maria de Fátima Ribeiro. São Paulo: MP editora, 2008.

RIBEIRO, Maria de Fátima. **Efetivação de políticas públicas: uma questão orçamentária**. In: CONTI, José Mauricio; SCAFF, Fernando Facury (Coord.). Ob. cit.

ROLIM, João Dácio. **A arbitragem em direito tributário: perspectivas no direito brasileiro**. Euroarbitragem, [S.L], jun. 2007. Disponível em: <[www.euroarbitragem.com.br/pt/anexo/a\\_arbitragem\\_em\\_direito\\_tributario.pdf](http://www.euroarbitragem.com.br/pt/anexo/a_arbitragem_em_direito_tributario.pdf)>. Acesso em: 14 agosto. 2022.

REZENDE, F. **O processo orçamentário e a armadilha fiscal do baixo crescimento: caminhos para a reforma orçamentária**. In: REZENDE, F.; CUNHA,

A. (orgs.). **A reforma esquecida II: obstáculos e caminhos para a reforma do processo orçamentário.** Rio de Janeiro: Editora FGV, 2014.

RODRIGUES, Tereza Cristina Tarragô Souza. **Alternativas consensuais de resolução de conflitos tributários no direito brasileiro: perspectivas à luz do princípio da legalidade, 2009.** 211 f. Tese de Doutorado. Faculdade de Direito, Universidade Federal de Pernambuco, 2009.

ROSA DE MELO, Elizabete. **Direito fundamental a uma tributação justa.** São Paulo: Editora Atlas, 2013.

ROSA, N. da S. **A lei de responsabilidade fiscal e sua aplicação na gestão pública municipal: estudo de caso no município de feira de Santana.** 2009. 104 f. Monografia (Graduação em Administração). Universidade Estadual de Feira De Santana. São Paulo, 2009.

SALLES, Carlos Alberto de. **Arbitragem em contratos administrativos.** Rio de Janeiro: Forense, 2011

SANTOS DE SOUZA, Arivaldo; SANTOS, Guilherme; MACHADO, Hugo de Brito; SILVA MARTINS, Ives Gandra da. **Direito tributário: estudos avançados em homenagem a edvaldo brito.** São Paulo: Editora Atlas S.A, 2014.

SCAVONE JR., Luiz Antônio. **Manual de arbitragem: mediação e conciliação.** Rio de Janeiro: Forense.7. ed. 2016.

SCHREIBER, Rafael. **A possibilidade de realização de acordos judiciais e extrajudiciais por advogado público, sem prévia lei autorizativa.** Métodos operacionais à luz do Neoconstitucionalismo Publicado em 07/2014. por Disponível em <https://jus.com.br/artigos/29917/a-possibilidade-de-realizacao-de-acordos-judiciais-e-extrajudiciais-por-advogado-publico-sem-previa-lei-autorizativa> Rafael Schreiber .Acesso em 29 dez 2015.

SCHNEERBERGER, Carlos Alberto. **Minimanual compacto de história Brasil.** — 1. ed.- São Paulo: Rideel, 2003.

SCHOUERI. Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica.** Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005.

\_\_\_\_\_. **Direito tributário – Volume I e II.** São Paulo: Quartier Latin, 2003.

\_\_\_\_\_. **Direito tributário.** São Paulo: Saraiva, 2011

SCHWARCZ, Lilia Moritz e STARLING, Heloisa Murgel. **Brasil: uma biografia.** São Paulo: Companhia das Letras, 2015, p. 81.

SEN, Amartya. **Desenvolvimento como liberdade.** São Paulo: Companhia das Letras, 2010.

SICCA, Gerson dos Santos. **Isonomia tributária e capacidade contributiva no estado contemporâneo**. Revista Informação Legislativa, Brasília a. 41 n. 164 out./dez. 2004.

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário jurídico**. 27. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

SILVA, Daniela Romanelli da. **Princípio da subsidiariedade**. In: BARRETO, Vicente de Paulo (Coord.) Dicionário de filosofia do direito. São Leopoldo/Rio de Janeiro: Unisinos/Renovar, 2006.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **Direito tributário sancionador**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

SILVA, Tiago Eler; CREMASCO, Suzana Santi. **As medidas antiarbitrais como entraves do acesso à justiça**. Disponível em: <<https://vetustup.files.wordpress.com/2013/05/as-medidasantiarbitrais-como-entraves-do-acesso-c3a1-justic3a7a-suzana-santi-cremasco-e-tiago-ellersilva.pdf>>. Acesso em: 22/08/2022.

SILVEIRA, Paulo Fernando. **Tribunal arbitral: nova porta de acesso à justiça**. Curitiba: Juruá, 2006.

SKIDMORE, Thomas E. **Uma história do Brasil**. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1998, p. 32.

SLEMROD, Joel B. e BLUMENTHAL, Marsha. **The income tax compliance cost of big business**. Public Finance Quarterly Journal, vol. 24, nº 4, pp. 411-438, October, 1996.

SODRÉ, Nelson Werneck. **Síntese de história da cultura brasileira**. 17. ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 1994.

SOUZA, Jorge Lopes de. **Algumas notas sobre o regime da arbitragem tributária**. In.: FONSECA, Isabel Celeste Monteiro da. A Arbitragem Administrativa e Tributária: Problemas e Desafios. Coimbra: Almedina, 2012.

SOUZA, Jorge Manuel Lopes de. **Comentário ao regime jurídico da arbitragem tributária, guia da arbitragem tributária**, Coord. Nuno Villa-Lobos e Tânia Carvalhais Pereira, 2017.

SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; MENDONÇA, José Vicente Santos de. **Fundamentalização e Fundamentalismo na Interpretação do Princípio Constitucional da Livre Iniciativa** in SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel (coords.), A Constitucionalização do Direito: Fundamentos Teóricos e Aplicações Específicas, Rio de Janeiro, Lumen Juris, 2007.

SOUZA, Washington Peluso Albino de. **Teoria da Constituição Econômica**, Belo Horizonte: Del Rey, 2002.

STF, RE 253.885-0/MG, rel. Min. Ellen Gracie, julgamento em 04.06.2004, DJU

21.06.2002. Disponível em: <<https://goo.gl/UgHgZ3>> Acesso em: 03 jun 2022.

STRAUBE, Frederico José. **A evolução da arbitragem no Brasil após a lei 9307/1996**. Rio de Janeiro: Revista de Arbitragem e Mediação, Ano 13, Nº 50. Jul./Set. de 2016.

SUPERINTENDÊNCIA DE DESENVOLVIMENTO DO NORDESTE (SUDENE). **Delimitação do semiárido**: Rio Grande do Norte, 2022. Disponível em: <<http://sudene.gov.br/planejamento-regional/delimitacao-do-semiarido>> Acesso em: 07 Jun. 2022.

SZTAJN, Rachel. **Externalidades e custos de transação: a redistribuição de direitos no novo Código Civil**. Revista de Direito Privado, vol. 6, n.22, abr.-jun.2005, São Paulo.

TALAMINI, Eduardo. **A (in) disponibilidade do interesse público: consequências processuais (composições em juízo, prerrogativas processuais, arbitragem e ação monitória)**. Academia. Edu, 2004. Disponível em: <[http://www.academia.edu/231461/A\\_in\\_disponibilidade\\_do\\_interesse\\_p%C3%BAblico\\_consequ%C3%AAs\\_processuais](http://www.academia.edu/231461/A_in_disponibilidade_do_interesse_p%C3%BAblico_consequ%C3%AAs_processuais)> Acesso em: 10 jan 2022.

TEIXEIRA, Sálvio de Figueiredo. **A arbitragem no sistema jurídico brasileiro**. Conferência proferida no seminário A arbitragem e o Brasil- uma perspectiva múltipla, São Paulo, 1996.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Celeridade e efetividade da prestação jurisdicional. Insuficiência da reforma das leis processuais**. Belo Horizonte, 2044. Disponível em <http://www.abdpc.org.br/artigos/artigo51.htm>. Acesso em: 22 ago 2022.

TIMM, Luciano Benetti; JOBIM, Eduardo. **A arbitragem, os contratos empresariais e a interpretação econômica do direito. Direito & Justiça** – Revista de Filosofia da PUCRS. Vol. 33, nº. 01, 2007. Disponível em: <<http://revistaseletronicas.pucrs.br/ojs/index.php/fadir/article/viewFile/2910/220>>. Acesso em: 20 set 2022.

TIPKE, Klaus. YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica – metódica da segurança jurídica aplicada ao sistema constitucional tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e direito privado – autonomia privada, simulação, elusão tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário. vol. III: os direitos humanos e a tributação. imunidades e isonomia**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

TROLEIS, Adriano Lima e SILVA, Bruno Lopes da. **Do polígono das secas à vulnerabilidade ao colapso hídrico: uma análise do território do rio grande do**

norte. Disponível em:  
<<https://cfp.revistas.ufcg.edu.br/cfp/index.php/geosertoes/article/view/524>>. Acesso em: 06 de junho de 2022.

VALENTE, Larissa Peixoto. **A aplicabilidade dos meios alternativos de solução de conflitos no Direito Tributário**. 2016. Dissertação de Mestrado – Faculdade de Direito – Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2016.

VEIGA NETTO, Laudelino João da. **A arbitragem tributária no Brasil como mecanismo de desenvolvimento econômico a luz do modelo português**. 2021. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito – Universidade do vale do Itajaí, Santa Catarina, Balneário Camboriú, 2021.

VICENTE, Dário Moura. **Direito comparado**. Coimbra, Almedina, 2012.

VIEIRA DO NASCIMENTO, Carlos Renato, **RFPTD**, v. 1, n.1, 2013.

VILLA-LOBOS, Nuno de. PEREIRA, Tânia Carvalhais. **Guia da arbitragem tributária**. Almedina, 3ªEd, 2017.

VILLA-LOBOS, Nuno. PEREIRA, Tânia Carvalhais. **A implementação da arbitragem tributária em Portugal: origens e resultados**. In: PISCITELLI, Tathiane. MASCITTO, Andréa. MENDONÇA, Priscila Faricelli de. **Arbitragem tributária desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa**. São Paulo, Thomson Reuters Brasil, 2018.

VILELA, Marcelo Dias Gonçalves. **Arbitragem no direito societário**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2004.

VITTADINI, Giorgio. **Liberi di scegliere. Dal welfare state alla welfare society**. Itália: Rizzoli, 2002.

YAMASHITA, Douglas. **Direito tributário uma visão sistemática**. São Paulo: Atlas, 2014.