



UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DO SEMI-ÁRIDO
PRO-REITORIA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS E HUMANAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO

RHIANNA VITÓRIA GOMES LIRA

**RELATIVIZAÇÃO DA INDISPONIBILIDADE DO CRÉDITO
TRIBUTÁRIO ORIUNDO DE MULTAS À LUZ DA LEI Nº
11.101/2005: UMA ABORDAGEM PELO PRINCÍPIO DA
SOLUÇÃO PACÍFICA DOS CONFLITOS**

MOSSORÓ/RN
2019

RHIANNA VITÓRIA GOMES LIRA

**RELATIVIZAÇÃO DA INDISPONIBILIDADE DO CRÉDITO
TRIBUTÁRIO ORIUNDO DE MULTAS À LUZ DA LEI Nº
11.101/2005: UMA ABORDAGEM PELO PRINCÍPIO DA
SOLUÇÃO PACÍFICA DOS CONFLITOS**

Monografia apresentada ao Departamento de Ciências Sociais Aplicadas como parte do requisito para a obtenção do título de Especialista em Direito Constitucional e Tributário, pela Universidade Federal Rural do Semi-árido – UFERSA, no curso de Especialização *Lato Sensu* em Direito Constitucional e Tributário.

Orientador: Prof. Ms. Noel de Oliveira Bastos.

MOSSORÓ/RN
2019

© Todos os direitos estão reservados a Universidade Federal Rural do Semi-Árido. O conteúdo desta obra é de inteira responsabilidade do (a) autor (a), sendo o mesmo, passível de sanções administrativas ou penais, caso sejam infringidas as leis que regulamentam a Propriedade Intelectual, respectivamente, Patentes: Lei nº 9.279/1996 e Direitos Autorais: Lei nº 9.610/1998. O conteúdo desta obra tomar-se-á de domínio público após a data de defesa e homologação da sua respectiva ata. A mesma poderá servir de base literária para novas pesquisas, desde que a obra e seu (a) respectivo (a) autor (a) sejam devidamente citados e mencionados os seus créditos bibliográficos.

L Lira, Rhianna Vitória Gomes.
768r RELATIVIZAÇÃO DA INDISPONIBILIDADE DO CRÉDITO
 TRIBUTÁRIO ORIUNDO DE MULTAS À LUZ DA LEI Nº
 11.101/2005: UMA ABORDAGEM PELO PRINCÍPIO DA
 SOLUÇÃO PACÍFICA DOS CONFLITOS / Rhianna
 Vitória Gomes Lira. - 2019.
 60 f. : il.

 Orientador: Noel de Oliveira Bastos.
 Monografia (Pós-graduação) - Universidade
 Federal Rural do Semi-árido, Curso de
 Especialização em Direito Constitucional e
 Tributário, 2019.

 1. Crédito tributário. 2. Multa tributária.
 3. Relativização. 4. Indisponibilidade. 5.
 Autocomposição tributária. I. Bastos, Noel de
 Oliveira, orient. II. Título.

O serviço de Geração Automática de Ficha Catalográfica para Trabalhos de Conclusão de Curso (TCC's) foi desenvolvido pelo Instituto de Ciências Matemáticas e de Computação da Universidade de São Paulo (USP) e gentilmente cedido para o Sistema de Bibliotecas da Universidade Federal Rural do Semi-Árido (SISBI-UFERSA), sendo customizado pela Superintendência de Tecnologia da Informação e Comunicação (SUTIC) sob orientação dos bibliotecários da instituição para ser adaptado às necessidades dos alunos dos Cursos de Graduação e Programas de Pós-Graduação da Universidade.

RHIANNA VITÓRIA GOMES LIRA

**RELATIVIZAÇÃO DA INDISPONIBILIDADE DO CRÉDITO
TRIBUTÁRIO ORIUNDO DE MULTAS À LUZ DA LEI Nº
11.101/2005: UMA ABORDAGEM PELO PRINCÍPIO DA
SOLUÇÃO PACÍFICA DOS CONFLITOS**

Monografia apresentada ao Departamento de Ciências Sociais Aplicadas como parte do requisito para a obtenção do título de Especialista em Direito Constitucional e Tributário, pela Universidade Federal Rural do Semi-árido, no curso de Especialização *Lato Sensu* em Direito Constitucional e Tributário.

APROVADA EM: ____/____/____

BANCA EXAMINADORA

Prof. Ms. Noel de Oliveira Bastos (UFERSA)
Presidente

Prof. Dr. José Albenes Bezerra Júnior (UFERSA)
Primeiro Membro

Prof. Dr. Raimundo Márcio Ribeiro Lima (UFERSA)
Segundo Membro

AGRADECIMENTOS

A Deus, em primeiro lugar, por ter me permitido chegar até aqui e desfrutar dos conhecimentos adquiridos junto a esta universidade que me acolheu com tanto carinho desde a graduação; estando eu ainda mais feliz por retornar ao meu berço profissional, ao meu lar acadêmico, em nível de pós-graduação. Enfim, por mais um sonho realizado, tendo como bônus, além do curso maravilhoso, o convívio com pessoas incríveis que certamente me inspiraram e que vou levar comigo por toda a vida. Glórias a Ele por tudo!

Aos meus pais pelo amor e dedicação incondicionais, os quais sempre zelaram pela minha educação; aos meus irmãos por todo apoio e companheirismo ao longo deste curso e da vida toda; ao meu namorado por toda paciência e por ser um sustentáculo nos dias difíceis, acompanhando-me desde o início de tudo. Essa conquista também é de vocês e por vocês!

Aos amigos maravilhosos que, direta ou indiretamente, tornaram a jornada única, leve e alegre.

A esta universidade, a este curso e todo o seu corpo docente, além da direção e coordenação, que me proporcionaram as condições necessárias para que pudesse alcançar o tão sonhado título de Especialista em Direito pela Universidade Federal Rural do Semi-árido.

Aos meus professores que tanto me ensinaram, em especial ao meu orientador, Ms. Noel Bastos, pela dedicação, empenho e paciência empregados na orientação deste trabalho de conclusão de curso; bem como ao prezado professor Dr. Márcio Ribeiro, por ter dedicado parte do seu precioso tempo a me auxiliar com materiais essenciais ao desenvolvimento da presente pesquisa.

E, por fim, a todos os que contribuíram para realização deste trabalho, seja de forma direta seja de forma indireta, deixo registrado aqui meu muito obrigada.

“Le dernier degré de la perversité est de faire servir les lois à l’injustice”
(Voltaire)

RESUMO

A Lei n. 11.101/2005 (Lei de Falências) dissocia a multa tributária do rol dos créditos tributários com satisfação privilegiada. Como consequência, entende-se importante analisar a relativização da indisponibilidade absoluta do crédito tributário frente a disposição de parte dele, multas tributárias, aos meios de solução pacífica dos conflitos, com especial atenção aos institutos da mediação e conciliação, entendendo-se que a natureza da multa tributária é distinta da natureza obrigacional do crédito tributário principal. Para tanto, inicia-se com a verificação conceitual do crédito tributário e do que se denomina tributo, caminhando para sua classificação codificada e depois suas características. Adiante se faz uma distinção de crédito tributário *per se* e multa tributária, bem como demonstrando a posição em que foram postos no rol de primazia de solvimento na Lei de Falências. Por fim, trata-se da aplicabilidade do princípio da solução pacífica dos conflitos dentro da prática processual tributária, trazendo as tendências modernas surgidas nos últimos anos e apresentando razões para a viabilidade da utilização dos institutos alternativos de resolução de conflitos diante da relativização do princípio da indisponibilidade do crédito tributário diante da indisponibilidade do patrimônio público e supremacia do interesse público. Evidenciou-se ao final desta pesquisa que muito mais vantajoso é, para os litigantes e coletividade, a utilização dos meios alternativos enaltecidos no Código de Processo Civil, com especial atenção à mediação e conciliação, do que postergar trâmite de processos que são altamente custosos para os contribuintes e para o erário que, na realidade, não tem um resultado certo, podendo inclusive findar com o não solvimento a contento do crédito em cobro.

Palavras-chave: Crédito tributário. Multa tributária. Relativização. Indisponibilidade do crédito. Princípio da solução pacífica de conflitos. Autocomposição na seara tributária.

RESÚMEN

La Ley n. 11.101/2005 (Ley de Quiebras) desacopla la multa fiscal de la lista de créditos fiscales con satisfacción privilegiada. Como consecuencia, es importante analizar la relativización de la indisponibilidad absoluta del crédito fiscal en vista de la provisión de parte de este, multas fiscales, los medios de solución pacífica de conflictos, con especial atención a los institutos de mediación y conciliación, considerando que la naturaleza La multa fiscal es distinta de la naturaleza obligatoria del crédito fiscal principal. Para este fin, comienza con la verificación conceptual del crédito fiscal y lo que se llama tributo, avanzando hacia su clasificación codificada y luego sus características. A continuación se hace una distinción entre el crédito fiscal per se y la multa fiscal, así como también se demuestra la posición en la que fueron colocados en la lista de primacía de solvencia en la Ley de Bancarrota. Finalmente, es la aplicabilidad del principio de solución pacífica de conflictos dentro de la práctica procesal tributaria, trayendo las tendencias modernas que han surgido en los últimos años y presentando razones para la viabilidad del uso de institutos alternativos de resolución de conflictos en vista de la relativización del principio de falta de disponibilidad de crédito fiscal ante la falta de disponibilidad de activos públicos y la supremacía del interés público. Al final de esta investigación fue evidente que es mucho más ventajoso para los litigantes y la comunidad utilizar medios alternativos alabados en el Código de Procedimiento Civil, con especial atención a la mediación y la conciliación, que posponer los procesos que son muy costosos para ellos. los contribuyentes y la tesorería que, en realidad, no tienen un cierto resultado, e incluso pueden terminar con la insolvencia para la satisfacción del crédito pendiente.

Palabras llave: Crédito fiscal. Multa fiscal. Relativización. Indisponibilidad de crédito. Principio de resolución pacífica de conflictos. Autocomposición en el área fiscal.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	8
1 O CRÉDITO TRIBUTÁRIO E SEU REGIME JURÍDICO CLÁSSICO.....	9
1.1 CONCEITO, NATUREZA E DOGMA DA INDISPONIBILIDADE ABSOLUTA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.....	9
1.2 CLASSIFICAÇÃO CODIFICADA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.....	18
1.3 CARACTERÍSTICAS DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.....	24
2 REGIME JURÍDICO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO NA LEGISLAÇÃO E A SOLUÇÃO CONSENSUAL NO PROCESSO.....	26
2.1 CLASSIFICAÇÃO DO CRÉDITO À LUZ DA LEI Nº 11.101/2005: DOGMA DA INDISPONIBILIDADE À LUZ DO PRIVILÉGIO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.....	27
2.2 PRIVILÉGIO ENTRE CRÉDITOS DE TRIBUTO E MULTAS.....	31
2.3 INTERPRETAÇÃO QUANTO À RELATIVIZAÇÃO DA INDISPONIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO ORIUNDO DE MULTAS À LUZ DA LEI Nº 11.101/2005....	35
3 SOLUÇÃO PACÍFICA DOS CONFLITOS NO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL E O CRÉDITO TRIBUTÁRIO.....	40
3.1 PRINCÍPIO DA SOLUÇÃO PACÍFICA DOS CONFLITOS.....	41
3.2 INDISPONIBILIDADE ABSOLUTA E RELATIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO: POSSIBILIDADE JURÍDICA DE CONCILIAÇÃO.....	45
3.3 TENDÊNCIAS MODERNAS NO APERFEIÇOAMENTO DO PROCESSO TRIBUTÁRIO.....	50
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	55
REFERÊNCIAS.....	58

INTRODUÇÃO

O presente trabalho de conclusão de pós-graduação visa à discussão do tratamento legislativo e jurisprudencial dado ao dogma da indisponibilidade absoluta do crédito tributário oriundo de multas, à luz da Lei 11.101/05, e suas alterações por leis complementares dadas ao Código Tributário Nacional, em sopesamento do princípio da solução pacífica dos conflitos positivado no Código de Processo Civil vigente e das atuais tendências de Centros de Conciliação na seara tributária.

Para tanto, o presente estudo tem por fundamentação o interesse acadêmico na pesquisa acerca das tentativas judiciais de “filtrar” o excesso da litigância em execuções fiscais, através de Centros de Conciliação, a exemplo do instaurado nas Seções Judiciárias Federais de Natal/RN e Mossoró/RN, tendo como exemplo prático o processo de embargos à execução fiscal, no qual houve a realização de audiência de conciliação, todavia frustrada em razão da ausência da Fazenda Nacional.

Como objetivo geral, pretende-se examinar em panorama o crédito tributário e seu dogma de indisponibilidade absoluta.

Como objetivos específicos, busca-se abordar o regime jurídico da lei de recuperação judicial e falência e leis complementares que alteraram o CTN, a partir das lentes do princípio imperioso da solução pacífica dos conflitos instituído pelo CPC, em sua parte geral, pelo qual o Judiciário, sempre quando intervir, deverá buscar a solução pacífica em qualquer fase do processo civil brasileiro.

A título de metodologia, a presente pesquisa se respaldou em principais obras teóricas relacionadas ao tema em epígrafe, como também legislações e outros escritos escolhidos, de modo a permitir uma análise deôntica e, de igual sorte, factual no âmbito do processo tributário; empregando-se, outrossim, o método hipotético-dedutivo no qual se analisou as premissas gerais do crédito tributário clássico, classificações, e em premissas menores, aplicou-se interpretações sistemáticas da lei de falências e CPC.

1 O CRÉDITO TRIBUTÁRIO E SEU REGIME JURÍDICO CLÁSSICO

De início, importa frisar que este capítulo não objetiva exaurir todo o contexto e evolução do surgimento do crédito tributário e as nuances que o cercam para ser o que é. Busca-se, ao revés, por meio de uma breve análise da lógica fático-jurídica demonstrar de que maneira o crédito tributário está disposto na legislação pátria, trazendo conceituação, classificação e características que abarcam o crédito tributário, admitindo que se engendre uma análise flexível de modo que se permita compreender a motivação de possibilitar o fomento, dentro dos limites ora apresentados, da relativização dos princípios da indisponibilidade e supremacia do interesse público.

Essa sequência lógica é importante para entender as principais diretrizes da vinculação do crédito tributário, a forma pela qual este é cobrando dos contribuintes e em que patamar de valoração ele está posto diante dos demais créditos passíveis de cobrança.

Importa dizer ainda que as classificações e características foram sendo construídas com base nas experiências factuais e históricas experimentadas pela sistemática tributária nacional no decurso dos anos. Porém, tais preceitos não são estáticos e pode-se dizer que evoluem conforme, especialmente, os critérios temporal e espacial – minuciosamente descritos na regra-matriz de incidência tributária¹ elaborada por Paulo de Barros Carvalho – em que são inseridos; o que leva a crer que, mesmo hodiernamente, o paradigma reformador está em constante adaptação, mormente no que pertine à modalidade de cobrança e execução de tais créditos.

1.1 CONCEITO, NATUREZA E DOGMA DA INDISPONIBILIDADE ABSOLUTA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

De logo, importa esclarecer que o crédito tributário não perfaz a totalidade das formas de se injetar dinheiro nos cofres públicos; nem tampouco é responsável pela integralização completa das receitas públicas. Isto porque, existem variadas formas de o Estado lograr êxito em auferir os recursos financeiros imprescindíveis ao provisionamento das despesas

¹ “[...] é locução que assume dois significados em sua teoria: (1) uma fórmula para a construção de um tipo de norma, consistindo numa *técnica*; (2) o produto da aplicação desta técnica, como em um estudo sobre a *regra-matriz do Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas*. Numa e noutra, fala-se de norma jurídica: na primeira, enquanto categoria científica, na segunda, como objeto do estudo já isolado pela aplicação, ao fenômeno, dessa categoria; e, sendo norma jurídica, é ‘a expressão mínima e irredutível (com perdão do pleonismo) de manifestação do deôntico, com o sentido completo’”. (BRITTO, 2014, p. 45)

públicas, classificando-se, dentre tantos, quanto aos critérios de regularidade/periodicidade, em receitas públicas ordinárias e extraordinárias².

Nos dizeres Luciano Amaro (2014), anteriormente imperava o entendimento de que a disciplina jurídica dos tributos estava contida no direito financeiro e orçamentário, carregando como designação a expressão “direito fiscal”, entendimento este que sofreu gradativa modificação de sorte que, hodiernamente, a disciplina jurídica dos tributos tem seu próprio lugar, sendo detentor de campo específico dentro da ciência jurídica.

Podemos entender que, em um passado não muito distante, o direito tributário brasileiro tolerou uma subordinação aos ditames do direito financeiro e orçamentário, situação que, segundo à doutrina majoritária, perdurou até a segunda metade do século XX³. Isto, em tese, gerou uma redução de seu potencial diante dos demais campos do domínio jurídico.

O aprimoramento de tal ramo da ciência jurídica conduziu o direito positivo tributário brasileiro a sua emancipação no cenário nacional, não mais subsistindo a submissão ao seu principiador, a saber, o direito financeiro, nas condições anteriormente verificadas, visto que o direito tributário se desenvolveu de tal forma que alcançou foros da autonomia pretendida, sendo-lhe concedido a possibilidade de cultivar seus princípios balizadores e entabular suas próprias regras. Todavia, por óbvio, importa destacar que tal modalidade de ciência jurídica ainda guarda referência com a atividade financeira estatal, visto ser o direito relativo aos tributos uma parcela importante desta, não sendo integralmente segregada da mesma.

Neste ponto cumpre elucidar, igualmente, que a questão da autonomia integral do direito tributário ainda não alcançou unanimidade de entendimento dentro das discussões acaloradas desenvolvidas no meio doutrinário brasileiro, entendendo alguns destes que a autonomia ora tratada se restringe apenas à autonomia “didática”, não havendo, portanto, uma autonomia absoluta; entendimento este que se mostra importante dentro dos exames feitos pela ciência jurídica quando se considera tanto o cenário nacional como a esfera global,

2 “As *extraordinárias* são aquelas auferidas em caráter excepcional e temporário, em função de determinada conjuntura. Entre nós, a União pode lançar mão de empréstimo compulsório, sempre que houver necessidade, para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência (art. 148, II, da CF). Pode, também, na iminência ou no caso de guerra externa, decretar impostos extraordinários (art. 154, II, da CF). Esses impostos não servem como fontes perenes de receitas, pois, por terem caráter de contingente, devem ser, gradativamente, suprimidos assim que cessadas as causas de sua criação. As receitas *ordinárias* são aquelas que ingressam com regularidade, por meio do normal desenvolvimento da atividade financeira do Estado. Constituem fonte regular e permanente de recursos financeiros necessários ao atendimento das despesas públicas”. (HARADA, 2014, p. 38)

3 “No plano do direito positivo brasileiro, a expressão *direito tributário* firmou-se com a Emenda nº 18, de 1965, que estruturou o “Sistema Tributário Nacional”, seguida, em 1966, pela Lei n. 5.172, posteriormente denominada Código Tributário Nacional pelo Ato Complementar n. 36/67. A partir daí, a denominação *direito tributário* cristalizou-se também no plano da doutrina e da jurisprudência”. (AMARO, 2014, p. 27)

podendo se afirmar nesta ocasião que tal arguição se correlaciona com todo o âmago da compreensão jurídica.

Paulo de Barros Carvalho é enfático quando leciona sobre o que ele denomina de “falso problema da autonomia”, afirmando que o que motiva a celeuma entre a autonomia o direito tributário se dá em razão da “necessidade de reconhecermos o caráter absoluto da unidade do sistema jurídico. Mesmo em obséquio a finalidades didáticas, não deixaria de ser a cisão do incindível, a seção do inseccionável” (CARVALHO, 2014, p. 43).

Em que pese nosso respeito ao posicionamento do eminente Paulo de Barros Carvalho, adotaremos nesta oportunidade a apreciação da compreensão emanada por Luciano Amaro (2014) acerca da autonomia relativa do direito tributário para os fins didáticos a que se propõe o presente trabalho, reconhecendo que o direito tributário⁴ hoje pode ser tratado de maneira especializada e assumir certo grau autonomia; encadeamento contextual e fático que não implica necessariamente em sua completa dissociação do direito financeiro, sendo, deveras, uma ramificação deste que goza de uma relativa liberdade para originar normas, princípios e conceituações; bem como eventualmente modificar conceitos dados por outros ramos do direito quando diante de fins especificamente tributários.

Para Harada (2014), entendimento do qual compactuamos, a autonomia do Direito Tributário dimana das características que lhe são peculiares, consubstanciada no fato de possuir princípios jurídicos próprios comedidos, ou ainda inaplicáveis, quando diante dos outros ramos da ciência jurídica.

Essa evolução de posicionamento traz consigo um aspecto renovador para a ciência jurídica, desvinculando o direito tributário do direito financeiro de modo a considerar a ascensão de novos rumos para a esfera especificamente tributária, fato que restou salvaguardado inclusive pela Constituição Cidadã, especialmente no que concerne ao seu Título VI nomeado como “Da Tributação e do Orçamento”, apondo o tema “Do Sistema Tributário Nacional” como o primeiro capítulo deste título.

Partindo de tal premissa, a saber, a de que o direito tributário constitui campo de domínio técnico relativamente autônomo da ciência jurídica e, portanto, não vinculado integralmente ao direito financeiro, pode-se afirmar que o direito tributário então não guarda vinculação absoluta com as despesas, receitas e dívidas públicas. Neste contexto, segundo Harada (2014), a finalidade substancial do direito tributário é regular as relações jurídicas

⁴ Harada define o Direito Tributário como sendo “o direito que disciplina o processo de retirada compulsória, pelo Estado, da parcela de riquezas de seus súditos, mediante a observância dos princípios reveladores do Estado de Direito. É a disciplina jurídica que estuda as relações entre o fisco e o contribuinte” (HARADA, 2014, p. 313).

formalizadas entre a autoridade tributante e o contribuinte, ou seja, possui limitação consistente na disciplina das relações jurídicas ativas e passivas que resultam da manifestação tributária.

Por sua vez, o termo “tributo” comporta uma quantidade considerável de acepções, não contando com uma conceituação uniforme. Paulo de Barros Carvalho (2014, p. 47), ministra que tal vocábulo acomoda seis significações distintas, descrevendo-as como:

- a) “tributo” como quantia em dinheiro;
- b) “tributo” como prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo;
- c) “tributo” como direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo;
- d) “tributo” como sinônimo de relação jurídica tributária;
- e) “tributo” como norma jurídica tributária;
- f) “tributo” como norma, fato e relação jurídica.

Pela primeira classificação dada pelo autor denota-se uma mácula no real significado do que seria o tributo, visto que para a grande massa social tributo é apenas uma determinada quantia pecuniária. Pela segunda classificação, o tributo é percebido como um ato a ser praticado pelo sujeito passivo correspondente ao pagamento de determinada importância pecuniária, ou seja, é o dever jurídico imposto tanto à pessoa física quanto à pessoa jurídica enquanto sujeitos passivos de determinada obrigação tributária.

Pela terceira classificação, podemos considerar que trata-se, em verdade, da segunda classificação inversa, ou seja, consiste no direito de o sujeito ativo ser satisfeito quanto ao recebimento de determinada importância pecuniária, compondo-se por uma exigibilidade legalmente respaldada em favor do sujeito ativo, reivindicação tal advinda da soberania natural que goza o Estado, podendo esta prerrogativa, a de cobrar, ser inclusive delegada a outro ente. Pela quarta classificação, tem-se que tributo corresponde à relação jurídica em sua amplitude, abarcando direito de exigir e obrigação de pagar, ou seja, consonante à obrigação tributária *de per se*.

Pela quinta classificação descrita por Paulo de Barros Carvalho, podemos considerar o tributo como próprio mandamento legal, o cânone normativo, que não se porta a incerteza ou discricionariedade visto ser um regramento positivamente disposto, a exemplo dos comandos constitucionais presentes na Carta Magna vigente e no Código Tributário Nacional.

Como última classificação, o tributo é arrostado em toda sua amplitude posto que conjuga norma, fato e relação jurídica. Desse modo, na sexta classificação ora mencionada, o tributo frui em sua completude, de modo a alcançar todos os sujeitos presentes na relação jurídico-tributária e, em igual intensidade, a(s) norma(s) e fato(s) correlatos.

Luciano Amaro (2014, p. 47), emanando modernidade e objetividade em sua conceituação, define tributo como “... prestação pecuniária não sancionatória de ato ilícito, instituída em lei e devida ao Estado ou a entidades não estatais de fins de interesse público”.

Pela definição de Amaro (2014), o tributo corresponde, portanto, a uma prestação monetária (em moeda corrente) não equivalente à punição ou castigo, ou seja, não guarda natureza sancionatória; tem sua origem na própria lei, não somente no sentido de estar prevista na norma positivada em respeito ao princípio da legalidade, mas, de igual sorte, como forma de destacar sua origem não contratual.

Identifica-se em sua definição, por derradeiro, uma nova roupagem à conceituação tradicional pela qual, além de omitir referência à indisponibilidade do tributo e referência à atividade administrativa vinculada, pormenoriza quem são tidos como credores, quais sejam, o Estado – consoante entendimento assente na doutrina e na legislação – e as entidades que objetivem atender aos interesses públicos, embora não sejam estatais. Aqui vê-se que a inclusão das entidades não estatais com fins públicos figuram como reflexo da evolução das conceituações em matéria tributária e da contemporaneidade dos elementos que compõem o tributo, e, por consequência, o crédito tributário.

A definição legal, por sua vez, do que é tributo pode ser facilmente identificada no esposado pelo artigo 3º do Código Tributário Nacional⁵, ao dispor que “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir⁶, que não constitua sanção⁷ de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Da delimitação legal, podemos inferir que o tributo é uma obrigação de dar, uma obrigação pecuniária e, portanto, quitada, preferencialmente, em pecúnia; todavia, nada impede que tal pagamento seja feito com algo equivalente à moeda desde que permitido pela legislação ordinária elaborada pela respectiva entidade tributante.

Ainda, não pode constituir sanção por ato ilícito – característica esta que merece destaque diante da temática e objetivo da presente pesquisa –, se distinguindo aqui o tributo

5 Originariamente Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Posteriormente, nominada de “Código Tributário Nacional” por intermédio da edição do Ato Complementar n. 36/67, “que, com o advento da Constituição de 1967, assumiu eficácia de lei complementar” (AMARO, 2014, p. 40).

6 Neste ponto cabe trazer a lume a crítica concebida por Luciano Amaro (2014, p. 41) ao dispor que “O dispositivo parece supor que o tributo possa ser: a) uma prestação pecuniária *em moeda*, ou b) uma prestação pecuniária *cujo valor se possa exprimir em moeda*, o que, aliás, traduz *dupla redundância*. Isso parece decorrer do texto, aliás redigido em mau português, em que a preposição ‘em’ (regendo ‘moeda’) se alterna com o relativo ‘cujo’ (referido à ‘prestação pecuniária’), num exemplar modelo de assimetria, que, além de afear o estilo, contribui para obscurecer o texto”.

7 Segundo Hugo de Brito Machado (2013, p. 499): “*Sanção* é o meio de que se vale a ordem jurídica para desestimular o comportamento ilícito. Pode limitar-se a compelir o responsável pela inobservância da norma ao cumprimento de seu dever, e pode consistir num castigo, numa penalidade a este cominada”.

da multa, visto, segundo Harada (2014), não constituir o tributo sinônimo para sanção tributária, ou seja, a cobrança de tributo não tem o condão de representar imposição de penalidade.

Amaro (2014, p. 40/41) ao interpretar tal disposição legal, leciona com maestria que tal se refere à “natureza *não sancionatória* de ilicitude, o que afasta da noção de tributo certas prestações também criadas por lei, como as multas por infração de disposições legais, que têm natureza de sanção de ilícitos e não de tributos”.

Outrossim, deve partir de disposição legal, previsão expressa, de modo que somente pode nascer *ex lege*, não passível de disposição pelas partes da relação tributária e, inclusive, prevalecendo sobre obrigações contratuais, obrigações decorrentes de trato particular; somente podendo derivar de lei em plena validade, bem como partir de uma interpretação *strictu sensu*.

Determina ainda que a cobrança deve decorrer de atividade administrativa plenamente vinculada, ou seja, a legalidade da cobrança de tributos deve estar revestida por prática de ato administrativo vinculado aos ditames positivados na legislação correlata ao caso concreto, devendo guardar relação com as regras gerais dispostas no Código Tributário Nacional. Importando destacar, por hora, que não há margem para livre arbítrio do agente público, devendo este se portar rigorosamente conforme determina a ordenação legal quando for dar ensejo à constituição do crédito tributário.

Para Paulo de Barros Carvalho, ao tratar sobre a definição dada pelo Código Tributário Nacional, em uma forma compacta que guarda a visão geral da análise, especialmente do art. 3º acima referendado, a definição assinalada pela norma positivada:

A menção à norma jurídica que estatui a incidência está contida na cláusula ‘*instituída em lei*’, firmando o plano abstrato das formulações legislativas. Por outro ângulo, ao explicitar que a prestação pecuniária compulsória não pode constituir sanção de ato ilícito, deixa transparecer, com hialina clareza, que haverá de surgir de um evento lícito e, por via oblíqua, faz alusão ao fato concreto, acontecido segundo o modelo da hipótese. Finalmente, por três insinuações diretas dá os elementos que integram a obrigação tributária, enquanto laço jurídico que se instala ao ensejo da ocorrência fática. (CARVALHO, 2014, p. 51)

Por conseguinte, diante do explanado sobre o entendimento clássico doutrinário e da definição codificada acerca do que é o tributo – o que se fez em razão da contextualização necessária ao desenvolvimento do capítulo telado –, passa-se à análise da conceituação, natureza jurídica e do dogma da indisponibilidade absoluta do que se denomina por *crédito tributário*.

Conforme Ferreira (1986), o vocábulo “crédito” tem sua origem do latim *creditu* que denota confiança que se tem em algo ou em alguém. Em outras palavras, trazendo para o âmbito do direito tributário, pode-se dizer, usando uma linguagem simplista, que afigura-se como a confiança do Fisco de que vai receber o tributo/crédito devido pelo contribuinte ou responsável tributário decorrente de imposição legal.

Para Hugo de Brito Machado (2013, p. 176) o crédito tributário “é o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional)”.

O crédito tributário, portanto, deve guardar estrita observância aos requisitos da hipótese de incidência tributária que, por sua vez, dão origem ao fato gerador que pode ser praticado pelo sujeito passivo. Em sendo praticado tal fato gerador, emerge daí a obrigação tributária e, portanto, pode o crédito tributário ser constituído e então ter válida sua cobrança, visto que a constituição do crédito consiste, na prática, o objeto da prestação obrigacional delimitada nas normas tributárias.

O CTN, em seu art. 141, é claro ao manifestar a intenção do legislador quando trata sobre obediência à legalidade estrita relativa às causas de extinção, modificação, exclusão, efetivação, garantidas e suspensão da exigibilidade de crédito tributário regularmente constituído, enfatizando que “fora dos quais [casos previstos no código telado] não podem ser dispensadas, sob pena de responsabilidade funcional na forma da lei”. Ou seja, transparece a falta de espaço para uma possível discricionariedade da autoridade fiscal em fiscalizar e, se for o caso, proceder com a devida exação.

Isto ocorre em razão da própria definição de tributo dada pelo CTN mediante seu art. 3º, como melhor detalhado alhures, somente legitimando a cobrança de crédito tributário quando este estiver precipuamente relacionado à atividade administrativa vinculada.

Para Paulo de Barros Carvalho (2014) o crédito tributário na verdade consiste em um direito subjetivo do qual goza o sujeito ativo de uma determinada obrigação tributária que outorga-lhe a exigência da importância em dinheiro consistente no objeto prestacional. Aqui importa trazer a distinção entre objeto prestacional e objeto obrigacional, pelo qual aquele representa o valor pecuniário exigido ou pago ao credor, ao passo que este configura-se pela própria conduta de entregar a importância devida em pecúnia.

Quanto à natureza do crédito tributário é importante elucidar de pronto que, em que pese o CTN diferenciar o crédito tributário da obrigação tributária – ponto que será melhor explanado na subseção seguinte –, é assente na doutrina pátria que “obrigação e crédito [...]

sob o ponto de vista da fenomenologia de tal relação, surgem concomitantemente. São duas faces de uma mesma moeda” (PAULSEN, 2013, p. 171).

O mesmo entendimento é manifestado por Paulo de Barros Carvalho (2014) ao tratar sobre a natureza do crédito tributário, compreendendo que “o crédito é elemento integrante da estrutura lógica da obrigação, de tal sorte que ostenta a relação de parte para com o todo. A natureza de ambas as entidades é, portanto, rigorosamente a mesma” (p. 350).

Em outras palavras, Kiyoshi Harada (2014, p. 560) ministra que “o CTN separa a obrigação tributária como pretensão e responsabilidade (*Haftung*) do crédito já como dívida (*Schuld*)”. Assim, resta clara a distinção entre o crédito tributário e a obrigação tributária, em que pese aquele ter a mesma natureza desta, a saber, natureza obrigacional. Ao explicar o tema pormenorizadamente, Harada menciona que:

O crédito tributário nada mais é do que a própria obrigação tributária principal formalizada pelo lançamento, ou seja, tornada líquida e certa pelo lançamento [...] O crédito tributário nada mais é do que a conversão dessa obrigação ilíquida em líquida e certa, exigível no prazo estatuído na legislação tributária. Do ponto de vista material, obrigação e crédito se confundem. As partes são as mesmas, o objeto é idêntico e o vínculo jurídico, idem. Surgida a obrigação deve a Fazenda declarar sua existência, através do lançamento, apurando o *quantum* e identificando o sujeito passivo, quando então, aquela obrigação passará a existir sob a denominação de crédito tributário. Disso resulta que pode existir obrigação tributária sem o crédito tributário, mas o contrário não poderá ocorrer”. (2014, p. 560)

Em suma, no mundo concreto dos fatos, o que diferencia o crédito tributário das demais facetas presentes na relação jurídico-tributária é sua natureza contributiva, sendo seu fundamento legal de pagar montante determinado, com pressupostos específicos que lhe são inerentes. E precisamente este crédito tributário imbuído de indisponibilidade absoluta, ou seja, não pode ser posto à disposição da autoridade administrativa, decorrendo disto o dogma da indisponibilidade absoluta do crédito tributário.

Do dogma da indisponibilidade do crédito tributário extrai-se que a autoridade administrativa responsável pela arrecadação e fiscalização dos tributos, além das sanções penais, está sujeita ainda às sanções de caráter funcional, inclusive com uma possível incursão no crime de responsabilidade capitulado no artigo 85, inciso VI⁸, da CF/88, demonstrando a importância que se presta o crédito tributário e seu adimplemento pelo sujeito passivo; bem como configurando-se ainda em ato de improbidade administrativa a negligência na arrecadação por parte da administração fiscal e seus agentes públicos, nos termos do art. 10,

8 Art. 85. São crimes de responsabilidade os atos do Presidente da República que atentem contra a Constituição Federal e, especialmente, contra: [...] VI - a lei orçamentária; [...] Parágrafo único. Esses crimes serão definidos em lei especial, que estabelecerá as normas de processo e julgamento.

inciso X, e art. 11, incisos I e II, ambos da Lei n. 8.429/92⁹, visto a latente ofensa aos princípios que regem a Administração Pública.

Aprioristicamente pode-se dizer que a ordem etimológica da indisponibilidade absoluta do crédito tributário comporta dois princípios basilares da ciência jurídica tributária, quais sejam, o princípio da supremacia do interesse público frente ao interesse do particular e o princípio da indisponibilidade do interesse público.

A começar pelo princípio da supremacia do interesse público, importa dizer que é um comando implícito na norma, porém que tem uma aplicabilidade intensa dentro do Direito Público em seu sentido amplo que “exalta a superioridade dos interesses do coletivo sobre os do indivíduo, como instrumento valioso e para coordenar as atividades sociais, num ambiente de ordem e respeito aos direitos de todos os súditos” (CARVALHO, 2014, p. 168). Em especial, dentro do Direito Tributário, é um princípio basilar para reforçar as exações perpetradas pelo Fisco.

Por sua vez, o princípio que mais será mencionado na presente pesquisa é o princípio da indisponibilidade do interesse público – do qual decorre a indisponibilidade do crédito tributário, diante de tal prestação ser inteiramente voltada para o Direito Público, sem considerar as vontades existentes no âmbito do Direito Privado – que, conforme o anterior, é uma diretriz implícita que figura como uma das colunas basilares do direito público.

Por este preceito principiológico, tem-se que, nas lições de Paulo de Barros Carvalho (2014, p. 168):

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

Os princípios descritos acima pertencem ao quadro dos princípios gerais que regem à Administração Pública, porém a existência destes como regra não inibe a aplicabilidade das diretrizes constitucionais, principalmente quando se está diante do exercício do poder

⁹ Art. 10. Constitui ato de improbidade administrativa que causa lesão ao erário qualquer ação ou omissão, dolosa ou culposa, que enseje perda patrimonial, desvio, apropriação, malbaratamento ou dilapidação dos bens ou haveres das entidades referidas no art. 1º desta lei, e notadamente: [...] X - agir negligentemente na arrecadação de tributo ou renda, bem como no que diz respeito à conservação do patrimônio público; [...]

Art. 11. Constitui ato de improbidade administrativa que atenta contra os princípios da administração pública qualquer ação ou omissão que viole os deveres de honestidade, imparcialidade, legalidade, e lealdade às instituições, e notadamente: I - praticar ato visando fim proibido em lei ou regulamento ou diverso daquele previsto, na regra de competência; II - retardar ou deixar de praticar, indevidamente, ato de ofício; [...]

tributário tanto de fiscalização quanto de consequente cobrança do cumprimento da prestação relativa à obrigação tributária legalmente imposta ao contribuinte/responsável tributário.

Dentro da esfera constitucional, cabe destaque o princípio da estrita legalidade disposto no inciso II¹⁰ do art. 5º da Carta Maior. Tal princípio, quando visualizado dentro da ótica do direito tributário, torna-se o “veículo indutor da regra tributária” (CARVALHO, 2014, p. 169) porquanto a lei, em sentido amplo, é a responsável por pormenorizar os fatos geradores da obrigação tributária e fornecer as informações necessárias ao surgimento da relação jurídica no que tange à ciência tributária.

Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho segue esclarecendo que “esse *plus* caracteriza a *tipicidade tributária*, que alguns autores tomam como outro postulado imprescindível ao subsistema de que nos ocupamos, mas que pode, perfeitamente, ser tido como uma decorrência imediata do princípio da estrita legalidade” (2014, p. 169).

Assim, podemos entender que o crédito tributário está intimamente ligado à obrigação tributária, todavia não significa que está absolutamente vinculado a esta. Outrossim, sua natureza jurídica é não contratual, não estando, portanto, sujeito à cobrança discricionária ou à definição de seus elementos aquém do descrito na lei, consistente em um verdadeiro comando legal e, portanto, não está baseado na vontade ou entendimento das partes envolvidas. Isto quer dizer que, se o indivíduo pratica o fato gerador – e não é usufruidor de imunidade ou de uma das modalidades de isenção tributária constitucional e legalmente previstas –, dando origem ao nascimento da obrigação tributária, daí surge o dever de cumprir tal encargo culminando no solvimento do crédito tributário.

Tal solvimento, para doutrina clássica, não comporta relativização diante do dogma da indisponibilidade absoluta do crédito tributário que tem por aporte os axiomas principiológicos descritos nos princípios da supremacia do interesse público sobre o do particular e da indisponibilidade do interesse público, ambos preceitos basilares do Direito Público *lato sensu* e, por consequente, da ciência tributária.

1.2 CLASSIFICAÇÃO CODIFICADA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

O papel do solvimento do crédito tributário é de grande importância dentro do sistema administrativo porquanto, segundo ensina Luciano Amaro (2014), o tributo – aqui como

10 Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...] II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei; [...].

sinônimo de crédito tributário devidamente adimplido pelo sujeito passivo e arrecadado pelo Fisco – é atualmente responsável pelo custeio das chamadas ‘despesas coletivas’ visto não se restringir somente às despesas do Estado, mas também de ser responsável pelo custeio das despesas geradas pelas entidades com fins públicos, a exemplo das fundações e associações públicas.

Assim, o objetivo precípua da tributação é a arrecadação de tributos como forma de, em tese, custear as despesas e gastos públicos, cabendo à Administração Pública melhor gerir tais recursos. Entretanto, não é em todo caso que a obrigação tributária se revestirá de obrigação de pagar tributo; pode, ao revés, constituir uma obrigação de fazer ou não fazer, ou seja, uma obrigação de cumprir deveres formais positivados e igualmente exigíveis, a exemplo da emissão de documentos, prestação de declarações, manutenção de escrituração fiscal, abstenção de transitar com mercadoria sem respectiva nota fiscal, dentre outras.

Por óbvio que é necessário, de igual sorte, a individualização do sujeito passivo responsável pelo cumprimento das obrigações, quer sejam elas de pagar quer sejam de fazer. Em caso de descumprimento, os obrigados estarão sujeitos à sanção decorrente da transgressão às regras acerca das obrigações legalmente determinadas. Na maioria dos casos, a desobediência motivará a aplicação de multa como forma de penalidade, repreensão, em virtude do descumprimento de imposição normativa.

Nos dizeres de Leandro Paulsen, “a relação obrigacional tributária, de pagar tributo ou penalidade, tem duas faces: obrigação e crédito” (2013, p. 171), sendo o crédito decorrente da obrigação de pagar, ou seja, de natureza contributiva, e, portanto, uma obrigação principal; ao passo que a obrigação em si se revestiria da prática de ato formal ou instrumental não enroupada na imposição de recolhimento de tributo, caracterizando-se assim como obrigação acessória de natureza colaborativa.

O Código Tributário Nacional, por sua vez, diferencia crédito tributário e obrigação¹¹ tributária, dispondo em seu art. 139 que “o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta”; sendo a obrigação tributária o primeiro momento da relação jurídico-tributária – quando a obrigação ainda está no campo da indefinição –, ao passo que o crédito tributário afigura-se como o segundo momento da relação tributária – quando a obrigação já está devidamente liquidada.

Contudo, destaca-se que:

11 Hugo de Brito Machado (2013) a define obrigação tributária como “a relação jurídica em virtude da qual o particular (sujeito passivo) tem o dever de prestar dinheiro ao Estado (sujeito ativo), ou de fazer, não fazer ou tolerar algo no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, e o Estado tem o direito de constituir contra o particular um crédito” (p. 125).

A obrigação tributária, vale dizer, o poder jurídico de criar o crédito tributário, não é afetada por qualquer circunstância capaz de modificar o crédito tributário, sua extensão, seus efeitos, ou as garantias e privilégios a ele atribuídos, ou excluir sua exigibilidade (CTN, art. 140). O crédito tributário como realidade formal pode ser afetado sem que o seja a sua substância. (MACHADO, 2013, p. 176)

Um bom exemplo para demonstrar o sobredito é trazido por Harada (2014) quando menciona que mesmo diante de uma anulação de lançamento de crédito tributário, a obrigação principal subsistirá.

Sintetizando as conceituações visualizadas, podemos afirmar que, conforme Hugo de Brito Machado (2013, p. 128) “a obrigação tributária é uma obrigação legal por excelência”. Ou seja, não há aqui interferência da vontade das partes envolvidas na relação jurídico-tributária, quer sejam essas manifestadas ou não, na origem da obrigação tributária. Apenas há a descrição legal da hipótese de incidência tributária conjugada à concretização desta mediante a prática do fato gerador, criando-se, desse modo, a obrigação tributária – não havendo neste momento qualquer ingerência da vontade dos sujeitos da relação.

Nos termos do CTN (art. 113, *caput*)¹² existem duas modalidades de obrigação tributária, a principal e a acessória, onde a obrigação tributária principal “surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente” (§1º do art. 113, CTN). Entretanto, da singela leitura deste dispositivo, vê-se o equívoco do legislador ao incluir a penalidade pecuniária dentro do alcance da obrigação tributária principal.

Isto porque, como sabido, a obrigação tributária advém de fato lícito ao passo que a sanção pecuniária decorre de ato ilícito, sendo tal conclusão delimitada pelo próprio Código Tributário Nacional quando tratou sobre a definição legal do vocábulo tributo – detalhadamente vista na subseção anterior (1.1) –, daí porque esta não deveria ter sido incluída da definição de obrigação tributária principal, em que pese tratar-se de uma prestação em pecúnia, visto que ambas têm origem/fato gerador integralmente distintos.

Tal crítica é corroborada pelo doutrinador Paulo de Barros Carvalho em sua obra, ministrando que a relação jurídica sancionadora e a relação jurídica tributária são entidades distintas por completo, com objetivos intrinsecamente díspares. Veja-se:

É na segunda parte da cláusula [§1º do art. 113, CTN] que topamos com o manifesto equívoco legislativo da inclusão da penalidade, como objeto possível da obrigação tributária. Incoerência vitanda e deplorável, que macula a pureza do conceito legal, sobre ferir os cânones da lógica... Ora, a prosperar a ideia de que a obrigação tributária possa ter por objeto o pagamento de penalidade pecuniária, ou multa,

¹² Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

estará negando aquele caráter e desnaturalizando a instituição do tributo. O dislate é inconcebível, e todas as interpretações que se proponham respeitar a harmonia do sistema haverão de expungir-la da verdadeira substância do preceito. [...] É por isso que os elementos caracterizadores desses institutos devem ser pesquisados em terreno alheio ao do liame obrigacional. E o legislador elegeu critério apropriado, na exata proporção em que atrelou cada um dos vínculos a ocorrências fácticas de índoles jurídicas discrepantes: a relação sancionadora será efeito insopitável de todos os ilícitos, ao passo que o liame obrigacional tributário só poderá corresponder à realização dos fatos lícitos. (2014, p. 292)

Neste sentido, é de se fazer uma censura ao dispositivo telado com fins de salvaguardar o real sentido do que vem a ser obrigação tributária visualizada sob o ângulo de sua estrutura sistêmica, as operações jurídicas conjugadas, e não isoladamente.

Por sua vez, a obrigação acessória está prevista no §2 do art. 113 (CTN) que a conceitua como sendo aquela que “decorre de legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização de tributos”. Disto, infere-se que as obrigações acessórias decorrem de atos infralegais.

É dizer, de acordo com Leandro Paulsen (2013) que sua normatização está sujeita à legalidade relativa – não lhe alcançando a legalidade absoluta –, decorrendo daí o entendimento de que também as portarias, decretos e afins podem conceder elementos formadores das obrigações acessórias, complementando sua normatização, bem como detalhando as obrigações acessórias criadas por lei. Inclusive é o que se pode extrair dos artigos 96, 100 e 115, todos do CTN¹³.

Para melhor entender, significa que as obrigações tributárias na modalidade acessória guardam peculiaridades que lhe não inerentes consistentes na amplitude legal que a distingue da obrigação tributária principal. Em outras palavras, as obrigações acessórias também são alcançadas pela garantia geral da legalidade prevista na Carta Cidadã (art. 5º, II), todavia esta garantia não diz respeito à estrita legalidade de modo absoluto, posto que o próprio CTN aventa a possibilidade de que atos infralegais especifiquem os detalhes e as formas de operacionalização de tais obrigações que, para fins meramente didáticos, chamamos por ora de ‘secundárias’.

13 Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos: I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas; II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa; III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas; IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. [...]

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

No mesmo trilhar, Paulsen (2013) explicita que “o art. 5º, II, constitui garantia de legalidade relativa, e não de legalidade absoluta” (p. 89). Tal corolário lógico-tributário decorre da autonomia que as obrigações tributárias acessórias têm em relação às obrigações tributárias principais, visto que aquelas devem ser cumpridas independentemente da obrigatoriedade da quitação do crédito tributário decorrente da obrigação principal – tal como ocorre nos casos de imunidade tributária constitucional e isenção legal concedida a determinados contribuintes –, porquanto, para o Direito tributário “não vale o adágio sempre invocado no âmbito do Direito Civil, de que o acessório segue o principal” (p. 137).

Para a ciência dos tributos, no sentido formal, a acessória é independente da principal. Partindo desta premissa importa esclarecer que, como mencionado anteriormente, as obrigações acessórias são alcançadas por atos infralegais, ao revés da obrigação tributária principal – tal como o crédito tributário – que esta sob competência de lei complementar e alcançado, portanto, pela legalidade absoluta; daí porque é importante destacar que

O eventual tratamento de certa matéria por lei complementar não implica, daí por diante, a utilização de tal veículo legislativo. Se a Constituição não exige lei complementar, a lei ordinária pode validamente dispor sobre a matéria, de modo que a lei complementar que a discipline terá nível de lei ordinária e será, pois, revogável por lei ordinária.” (PAULSEN, 2013, p. 115)

Diante disso, trazendo o explanado para o âmbito do objeto da presente pesquisa, entende-se que a Lei de Falências é facilmente aplicável ao caso de disponibilidade das multas tributárias e, via de consequência, da relativização da indisponibilidade absoluta do crédito tributário, mesmo sendo uma lei ordinária.

O art. 113 do CTN segue versando em seu §3º que a “obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária”. Neste ponto há de ser ressaltada uma outra crítica extraída da obra de Paulo de Barros Carvalho diante do profuso equívoco do legislador, tendo em vista que o dispositivo acima colacionado representa uma relação jurídica consistente em mero dever formal/instrumental e, pois, não patrimonial. Todavia, em evidente infundamento, o legislador equipara o “vínculo sancionador com o laço obrigacional, que mereceu o nome de obrigação tributária” (CARVALHO, 2014, p. 295), ou seja, mais uma vez macula o real significado de obrigação tributária principal e, por consequência, as noções fundamentais, legais e principiológicas de ‘tributo’ e ‘crédito tributário’.

Como bem destaca Carvalho (2014, p. 295): “admitida a equiparação, perde-se a diferença substancial que existe entre o lícito e o ilícito, caindo por terra a compreensão do fenômeno normativo”.

Buscando um sentido palpável para tal dispositivo legal, Hugo de Brito Machado partilha sua cognição baseada no exposto a seguir:

[...] o inadimplemento de uma obrigação tributária, seja ela principal ou acessória, é linguagem da Teoria Geral do Direito, uma *não prestação*, da qual decorre uma *sanção*. Assim o § 3º do art. 113 do CTN, [...] apenas quis dizer que, ao fazer um lançamento tributário, a autoridade administrativa deve considerar o inadimplemento de uma obrigação acessória como *fato gerador* de uma obrigação principal, a fornecer elemento para a integração do crédito tributário (2013, p. 126).

Considerando o então exposto por Machado, a obrigação acessória não se converteria em obrigação principal; ela apenas serviria como fato gerador de uma nova obrigação principal. Todavia, não é este o entendimento adotado por todos os críticos, guardando ainda uma certa discordância dentro do seio doutrinário da ciência tributária.

De mais a mais, assim é que a obrigação acessória tem como objetivo a viabilização da constituição das obrigações principais e seu consequente cumprimento. Em suma, é dizer que as obrigações acessórias acham-se em razão da existência das obrigações principais. Por isso, é certo afirmar que a aplicação das multas que decorrem de descumprimento das obrigações acessórias estão alcançadas pelo campo da legalidade relativa afeta às obrigações acessórias.

Quanto à multa tributária é importante esclarecer que esta se consagra por sua natureza sancionadora que eminentemente pressupõe o cometimento de infração tipificada na lei tributária¹⁴, e tal conduta pode ser praticada tanto pelo contribuinte como por terceiros, bem como podem se relacionar com as obrigações de pagar/contributivas ou obrigações de fazer/não contributivas, visto que a imposição da multa está intrinsecamente relacionada ao dever de obediência às leis.

Nesse sentido, considerando a diferenciação das duas modalidades obrigacionais previstas no Código Tributário Nacional e suas peculiaridades, bem como considerando o que este código dispõe, conclui-se que o crédito tributário é, portanto, obrigação tributária principal e, por isto, é uma prestação de cunho pecuniário relativo à prática de fato gerador legalmente previsto, ou seja, viabilizando a exação do crédito em razão da relação tributária envolvendo fatos lícitos.

14 “Infração fiscal é sinônimo de ilícito tributário, que significa ato contrário à lei relacionado com a obrigação tributária principal ou acessória. É espécie do gênero infração, que outra coisa não é senão a violação de uma norma jurídica, o descumprimento de um preceito legal” (HARADA, 2014, p. 675)

1.3 CARACTERÍSTICAS DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

O crédito tributário deve cumprir alguns requisitos legais para que se considere legalmente exigível, ou seja, é de se dizer que, conforme Leandro Paulsen (2013), para a formalização de determinado crédito tributário se faz necessária a efetiva representação documental, devendo tal representação especificar o montante devido e o contribuinte (sujeito passivo) da relação jurídico-tributária.

Para tanto, via de regra, a constituição do crédito tributário, em que pese ser de competência privativa da autoridade administrativa, pode decorrer de ato do próprio contribuinte, no cumprimento de suas obrigações acessórias, ou mediante ato do próprio Fisco, quando há o chamado lançamento tributário¹⁵ – ato praticado pela autoridade competente e privativo desta –; havendo a exceção ainda na formalização decorrente de ato judicial “nas ações trabalhistas, [quando] é formalizado o crédito relativo a contribuições previdenciárias” (PAULSEN, 2013, p. 172).

Em outras palavras, significa dizer que, consoante Hugo de Brito Machado (2013), mesmo quando se estiver diante de lançamento, na prática, efetuado pelo sujeito passivo, o CTN, por ‘ficção legal’, permanece considerando que a constituição do crédito tributário é ato privativo da autoridade administrativa posto que, no plano jurídico, a existência de tal sempre está sujeita, quando encetada pelo contribuinte ou responsável tributário, à homologação da autoridade competente; é inclusive o que sublinha o parágrafo único do art. 142¹⁶, do CTN, ao impor a responsabilização funcional em caso de descumprimento.

Leandro Paulsen segue destacando que “há situações em que tal lançamento não se faz necessário, porque já foi definida a certeza e a liquidez do crédito tributário em documento produzido pelo próprio contribuinte” (2013, p. 173). O que importa, destarte, é o preenchimento dos requisitos legais que formalizam a constituição do crédito tornando-o exequível, certo e líquido, especialmente quando se está diante de reconhecimento de débito por parte do próprio contribuinte; pontuando-se, oportunamente, que não nos aprofundaremos nas modalidades de lançamento por destoar do objetivo do presente trabalho.

15 “Lançamento tributário é o ato jurídico administrativo, da categoria dos simples, constitutivos e vinculados, mediante o qual se inscreve na ordem jurídica brasileira u’a norma individual e concreta, que tem como antecedente o fato jurídico tributário e, como consequente, a formalização do vínculo obrigacional, pela individualização dos sujeitos ativo e passivo, a determinação do objeto da prestação, formado pela base de cálculo e correspondente alíquota, bem como pelo estabelecimento dos termos espaço-temporais em que o crédito há de ser exigido” (CARVALHO, 2014, p. 370).

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

Quando a hipótese de incidência tributária se concretiza, deixando o mundo da abstração, mediante a prática do fato gerador legalmente previsto, tem-se o advento da relação jurídico-tributária, quando então estar-se-á diante de obrigação tributária da qual decorre o débito tributário (para o sujeito passivo) e o crédito tributário (para o sujeito ativo).

Consolidada a existência do crédito tributário por intermédio da formalização/constituição documentada do mesmo, tem-se, ato contínuo, a existência consolidada no mundo concreto e a liquidez, ou seja, se torna certo, determinado. Em estando o crédito constituído e determinado, pode então o Fisco passar a exigi-lo. É dizer que, sendo formalmente constituído, conjugado à ausência de quitação voluntária pelo contribuinte ou responsável tributário, o Fisco poderá dar prosseguimento à exação inscrevendo o aludido crédito tributário em dívida ativa – gerando a respectiva Certidão de Dívida Ativa –, quando se produzirá o respectivo título executivo, passando então aquele a ser exequível pela Administração Pública.

Destaca-se aqui que o art. 142¹⁷ do Código Tributário Nacional enfatiza o sentido a que o legislador objetivou conferir ao termo “crédito tributário”, compondo-se este, primordialmente, por certeza e liquidez, que, conforme ministra Leandro Paulsen (2013), estará consolidada quando verificada a efetiva ocorrência do fato gerador, a identificação do sujeito passivo e a averiguação do importe devido a título de débito tributário pelo contribuinte.

Ou seja, o crédito tributário somente poderá ser oposto, exigido, ao contribuinte quando se revestir de certeza e liquidez decorrentes da constituição documentada do mesmo, do respectivo ato de formalização do crédito, quando então se tornará exequível. E estas são, portanto, as características do crédito tributário: certeza, liquidez e exigibilidade/exequibilidade.

17 Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.
Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

2 REGIME JURÍDICO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO NA LEGISLAÇÃO E A SOLUÇÃO CONSENSUAL NO PROCESSO

Quando diante da ciência jurídica, cada tributo possui seu próprio regime jurídico. Significa dizer que cada exação deve obediência a regras que lhe são próprias, sendo estas positivadas em normas legais. Entretanto, ainda que dentro da sistemática da ciência dos tributos existem os regimes jurídicos ordinário¹⁸ e especial, havendo, por óbvio, uma compatibilidade normativa que permite a convivência harmônica entre ambos os regimes.

O “regime especial”, por sua vez, é aplicado em situações especiais em que se encontra o tributo, regime este que convive com o regime geral. Para o presente trabalho, conforme será aclarado adiante, o crédito tributário mencionado na Lei de Falências pode ser tido como crédito submetido a regime especial e, com ênfase, por analogia, aplicar-se-á o mesmo entendimento quando diante das multas tributárias mencionadas na lei em referência.

Como bem elucida Machado (2013, p. 73/74):

O regime jurídico da relação tributária pode ser dividido em duas áreas distintas, conforme aspecto pelo qual se encare essa relação. Sob o *aspecto substancial* temos o regime jurídico da relação tributária como o conjunto de normas concernentes à determinação do montante devido; e sob o *aspecto formal* temos o regime jurídico da relação tributária como o conjunto de normas concernentes aos procedimentos de controle e de fiscalização do cumprimento das obrigações tributárias. Podemos dizer, portanto, que temos para cada tributo dois regimes jurídicos, a saber: (a) o regime jurídico substancial, ou material, que concerne à obrigação tributária principal...; e (b) o regime jurídico formal, ou procedimental, que concerne às obrigações tributárias acessórias e ao procedimento de controle, pelas autoridades da Administração Tributária, do cumprimento das obrigações tributárias. (sem destaque no original)

Nesta senda de ideias, considerando as críticas tecidas no capítulo 1 quando tratamos sobre as definições de obrigações tributárias principal e acessória, entendemos que as multas tributárias *per se* consistem na verdade em obrigações tributárias acessórias, visto que decorrem de prática de atos ilícitos e que, sendo assim, não devem ser confundidas com o crédito tributário enquanto obrigação tributária principal, daí concluindo-se que aquelas fazem parte do regime jurídico formal/procedimental, sendo portanto um regime jurídico de trato especial que não deve se metamorfosear em uma “forma oblíqua de compelir o contribuinte a fazer o pagamento do tributo” (MACHADO, 2013, p. 75) de modo a constituir-se em “sanção política” que terminasse por apresentar-se em disposição contrária à Constituição.

¹⁸ Também denominado de “regime geral”.

Entrementes, conforme já exposto, crédito tributário e multa não se confundem, possuindo naturezas jurídicas distintas. Para tanto a Lei ordinária n. 11.101 de 2005 põe o crédito tributário em posição de privilégio diante de outros créditos exequíveis dentro da cadeia executória, o que não ocorre com as multas tributárias – ponto que vai ser discorrido no presente capítulo com riqueza de detalhes.

Há de se relembrar ainda que em nada a multa tributária guarda identidade com o tributo, divergindo principalmente em seu objetivo sancionador, ou seja, repressor de conduta tida como ilícita e/ou ilegal¹⁹, ao passo que o objetivo do tributo guarda três características peculiares que o diferencia da aplicação de penalidade tributária, quais sejam, fiscal, extrafiscal e parafiscal²⁰.

Desse modo, mesmo a passos curtos, pode-se considerar que a Lei de Falências – introduzida no ordenamento jurídico brasileiro em 8 de junho de 2005, regulando tanto a falência quanto a recuperação judicial e extrajudicial de empresas – traz uma roupagem pouco explorada dentro do direito processual tributário, mas que é de uma importância sem precedentes e ainda pouco valorizada, em especial, pelo órgão julgante, que, em uma diversidade de casos, poderia analogamente ser utilizada nas mais variadas demandas que se valem do direito tributário.

2.1 CLASSIFICAÇÃO DO CRÉDITO À LUZ DA LEI Nº 11.101/2005: DOGMA DA INDISPONIBILIDADE À LUZ DO PRIVILÉGIO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Vimos no capítulo anterior que o crédito tributário é alcançado pelo dogma da indisponibilidade decorrente da vida dada aos princípios da indisponibilidade do interesse público e da supremacia dentre deste mesmo interesse sobre o do particular. É aí que o Código Tributário Nacional dá ênfase a característica de indisponibilidade do crédito tributário quando o coloca em patamar privilegiado diante dos demais créditos presentes na cadeia executória da massa falida.

19 Segundo Machado (2013), condutas ilícitas são as contrárias à ordem jurídica em sua amplitude, ao direito objetivo em geral, abarcando comportamentos que estejam ou não previstos em lei. Ilegal, por sua vez, considera somente o campo da legalidade, ou seja, tem em conta somente o que está previsto em lei.

20 “[...] quanto a seu objetivo o tributo é: (a) *fiscal*, quando seu principal objetivo é a arrecadação de recursos financeiros para o Estado; (b) *extrafiscal*, quando seu objetivo principal é a interferência no domínio econômico, buscando um efeito diverso da simples arrecadação de recursos financeiros; (c) *parafiscal*, quando o seu objetivo principal é a arrecadação de recursos para o custeio de atividades que, em princípio, não integram funções próprias do Estado, mas este as desenvolve através de entidades específicas” (MACHADO, 2013, p. 69).

Tal indisponibilidade é melhor visualizada quando nos detemos ao exposto por Kiyoshi Harada (2014) em sua obra, altercando que o crédito tributário decorre do poder impositivo advindo da Constituição Federal vigente, constituindo-se na principal fonte de receita do erário. Sendo assim, reveste-se de bem público “indisponível, irrenunciável e imodificável pela vontade de seu titular, porque instrumento de realização da missão constitucional de promover o bem-estar da sociedade” (p. 598).

No âmbito da lei positiva fiscal, os artigos 183 e 184 do CTN²¹ ganham destaque cuidando em dispor sobre as garantias e privilégios atribuídos ao crédito tributário. Tais dispositivos não têm caráter exaustivo e, conforme Paulsen, “ora tem cunho material, ora processual... admitindo expressamente que o legislador estabeleça outras garantias e privilégios em atenção à natureza ou às características do tributo a que se refiram” (2013, p. 209).

O artigo 186 (CTN), por sua vez, tem notável importância porquanto é o responsável pelo enquadramento das preferências do crédito advindo de relações tributárias relativamente a outros créditos. Confira-se:

Art. 186. O crédito tributário prefere a qualquer outro, seja qual for sua natureza ou o tempo de sua constituição, ressalvados os créditos decorrentes da legislação do trabalho ou do acidente de trabalho. (Redação dada pela Lcp nº 118, de 2005)
 Parágrafo único. Na falência: (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)
 I – o crédito tributário não prefere aos créditos extraconcursais ou às importâncias passíveis de restituição, nos termos da lei falimentar, nem aos créditos com garantia real, no limite do valor do bem gravado; (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)
 II – a lei poderá estabelecer limites e condições para a preferência dos créditos decorrentes da legislação do trabalho; e (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)
 III – a multa tributária prefere apenas aos créditos subordinados. (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

Do teor do art. 186 acima transcrito, pode-se observar que o privilégio concedido ao crédito tributário é quase integral, absoluto; e, ainda, tal norma sofreu modificação por imposição de Lei Complementar (LC n. 118/05). Isto porque o Código Tributário Nacional, em que pese a convenção doutrinária e política de lhe conferir *status* de lei complementar e chamar-lhe de “Código”, seguindo critérios estritamente formalísticos, continua sendo lei

21 Art. 183. A enumeração das garantias atribuídas neste Capítulo ao crédito tributário não exclui outras que sejam expressamente previstas em lei, em função da natureza ou das características do tributo a que se refiram. Parágrafo único. A natureza das garantias atribuídas ao crédito tributário não altera a natureza deste nem a da obrigação tributária a que corresponda.

Art. 184. Sem prejuízo dos privilégios especiais sobre determinados bens, que sejam previstos em lei, responde pelo pagamento do crédito tributário a totalidade dos bens e das rendas, de qualquer origem ou natureza, do sujeito passivo, seu espólio ou sua massa falida, inclusive os gravados por ônus real ou cláusula de inalienabilidade ou impenhorabilidade, seja qual for a data da constituição do ônus ou da cláusula, excetuados unicamente os bens e rendas que a lei declare absolutamente impenhoráveis.

ordinária (Lei n. 5172/66), modificável, portanto, por lei complementar segundo a hierarquia das formas e competências.

Considerando o regime falimentar delimitado pela Lei Federal n. 11.101/2005, entretanto, outros créditos também terão preferência diante do crédito tributário, quais sejam: os créditos extraconcursais²² e os decorrentes de serviços prestados à massa falida; os créditos com garantia real, no limite do bem gravado; e, os créditos trabalhistas até o limite de cento e cinquenta salários-mínimos por credor.

Em um panorama generalista, conforme bem destaca Leandro Paulsen:

O crédito tributário tem preferência relativamente a créditos de outra natureza, independentemente do tempo de sua constituição, ressalvados apenas os créditos trabalhistas e os relativos a acidente de trabalho, conforme disposição inequívoca do art. 186 do CTN, isso significa que, não tendo o devedor patrimônio suficiente para fazer frente a todas as suas dívidas, serão primeiramente satisfeitos os créditos trabalhistas e de acidente de trabalho e, logo em seguida, os créditos tributários, ficando, todos os demais, em posição inferior (2013, p. 214)

Registre-se que o rol de preferências tanto pode ser encontrado na Lei de Falências (Lei Ordinária n. 11101/05) quanto na Lei Complementar n. 118/05, que alterou o art. 186 do CTN para inserir o parágrafo único em seu bojo, discriminando regras especiais quando diante de crédito tributário e falência do sujeito passivo/contribuinte. Na Lei de Falências, o rol está descrito no art. 83, apondo o crédito tributário em terceiro lugar na lista de preferência.

Para os fins a que se prestam a presente pesquisa, destacamos o inciso III no que pertine às multas tributárias, salientando que os créditos tributários descritos na aludida lei abrangem os constituídos antes, durante ou após a decretação de falência. Veja-se:

Art. 83. A classificação dos créditos na falência obedece à seguinte ordem:
 I – os créditos derivados da legislação do trabalho, limitados a 150 (cento e cinquenta) salários-mínimos por credor, e os decorrentes de acidentes de trabalho;
 II – créditos com garantia real até o limite do valor do bem gravado;
 III – créditos tributários, independentemente da sua natureza e tempo de constituição, excetuadas as multas tributárias;
 IV – créditos com privilégio especial, a saber: [...]
 V – créditos com privilégio geral, a saber: [...]
 VI – créditos quirografários, a saber: [...]
 VII – as multas contratuais e as penas pecuniárias por infração das leis penais ou administrativas, inclusive as multas tributárias;
 VIII – créditos subordinados, a saber: [...].

Neste ponto cabe uma crítica ao tratamento especial dado aos interesses das instituições multinacionais quando mitigado o privilégio do crédito tributário diante dos

²² São os créditos que correspondem aos encargos da massa falida.

créditos particulares gravados com garantia real – crítica que também faz frente ao rol presente no CTN. Não se mostra razoável, nesse ínterim, que se privilegie situações de direito privado em detrimento do crédito tributário que decorre de direito público envolvendo eminentemente o interesse social, tanto que este não está adstrito a disponibilidade da autoridade administrativa ou da autoridade responsável por levar a juízo a exação.

O art. 188 do CTN em seu *caput*, disciplina que os créditos tributários decorrentes de fatos geradores ocorridos no curso do processo de falência são extraconcursais e, portanto, gozam de absoluta preferência; outrossim, merece atenção o §2º do mesmo dispositivo legal, quando versa que tal regramento é aplicável aos processos de concordata – atual recuperação judicial. Nesta senda, quando o fato gerador for praticado após a decretação de falência pela empresa, o crédito tributário respectivo será classificado como crédito extraconcursal; logo, deverá ser pago com a primazia prevista no art. 84 da Lei de Falência.

Quanto aos processos de inventário e arrolamento, o crédito tributário goza de preferência geral e absoluta, conforme teor do art. 189²³ do Código Tributário Nacional. A mesma situação procedimental acerca da ordem de preferência ocorre quando se está diante de liquidação, judicial ou voluntária, das pessoas jurídicas de direito privado, gozando o crédito tributário de primazia absoluta, nos termos no art. 190²⁴ do CTN.

Ademais, a primazia do crédito tributário é tão evidente que, além do gozo de preferência executória, igualmente não está sujeito a concurso de credores, conforme dispõe o *caput* do art. 187, do Código Tributário Nacional, com modificação incluída pela Lei Complementar n. 118/2005, de seguinte teor: “A cobrança judicial do crédito tributário não é sujeita a concurso de credores ou habilitação em falência, recuperação judicial, concordata, inventário ou arrolamento”.

Como bem ministra Gladston Mamede (2015, p. 414), o motivo para tal tratamento dimana do fato de que

[...] no juízo concursal, todos os credores assumem condição paritária (igualitária): eis as bases do princípio da *par conditio creditorum*. Essa paridade, contudo, não é absoluta, já que é princípio de justiça distributiva igualar os iguais e distinguir os diferentes. E há diferenças entre os créditos, por sua origem e natureza jurídica; [...] Assim, o princípio da paridade entre os credores (*par conditio creditorum*) evoluiu para reconhecer diferenças entre os credores, em função da natureza jurídica dos respectivos créditos.

23 Art. 189. São pagos preferencialmente a quaisquer créditos habilitados em inventário ou arrolamento, ou a outros encargos do monte, os créditos tributários vencidos ou vincendos, a cargo do de cujus ou de seu espólio, exigíveis no decurso do processo de inventário ou arrolamento. Parágrafo único. Contestado o crédito tributário, proceder-se-á na forma do disposto no § 1º do artigo anterior.

24 Art. 190. São pagos preferencialmente a quaisquer outros os créditos tributários vencidos ou vincendos, a cargo de pessoas jurídicas de direito privado em liquidação judicial ou voluntária, exigíveis no decurso da liquidação.

Nestes termos, em havendo uma execução fiscal em trâmite regular, não se faz necessário a modificação do andamento da mesma, não se exigindo a suspensão desta ou impondo-se demais obstáculos ao transcurso da ação executória, nem sequer a habilitação do crédito tributário pelo Fisco junto ao juízo universal respectivo, em razão de superveniência de processo de recuperação judicial, falência, inventário, arrolamento ou concordata – este atualmente denominado de ‘recuperação judicial’. Todavia, tais inexigibilidades “não implica[m] superposição ao juízo universal da falência, ao qual cabe decidir sobre a classificação do crédito tributário na ordem de preferências” (MACHADO, 2013, p. 247).

2.2 PRIVILÉGIO ENTRE CRÉDITOS DE TRIBUTO E MULTAS

Hugo de Brito Machado ensina que “o tributo distingue-se da *penalidade* exatamente porque esta tem como hipótese de incidência um ato *ilícito*, enquanto a hipótese de incidência do tributo é sempre algo *licito*” (2013, p. 59). Por tais preceitos, certo é que a multa/penalidade/sanção decorre de descumprimento de obrigação acessória e por isso é passível de ser posta afora da indisponibilidade absoluta e, sob o prisma da Lei de Falências, não goza de primazia dentro da cadeia de privilégios prevista na legislação ora analisada.

A natureza da multa tributária é integralmente discrepante da natureza que se presta o crédito tributário – este em seu sentido originário de tributo. Enquanto aquela tem natureza de sanção, de punição, este tem natureza eminentemente obrigacional; inclusive emergido de fatos geradores distintos e devidamente abalizados pelas legislações fiscais²⁵. Ainda, não somente a natureza jurídica são distintas, como também os objetivos dos dois institutos são díspares. Corroborando tal assertiva Penalva Santos (2017, p. 397) destaca que “Enquanto o tributo visa, primordialmente, garantir os meios financeiros necessários ao funcionamento do Estado, a multa tem como principal finalidade punir o infrator. Esta distinção fundamental já sinaliza que tributos e multas não devem ter o mesmo tratamento no concurso de credores”.

Ricardo Lobo Torres (2010) é mais enfático sobre a diferenciação dos dois institutos ensinando que estes são inconfundíveis visto que “aquele [tributo] deriva da incidência do poder tributário sobre a propriedade privada. A penalidade pecuniária resulta do poder penal do Estado e tem por objetivo resguardar a validade da ordem jurídica” (p. 238).

²⁵ Como exemplo, o Supremo Tribunal Federal já entendeu pela natureza diversa da multa tributária, como bem mencionou Hugo de Brito Machado quando trouxe em sua doutrina o exemplo do julgado dispondo que o STF “afirmou que a vedação ao tributo com efeito de confisco é uma limitação ao poder de tributar que se estende, também, às multas decorrentes de obrigações tributárias, ainda que não tenham elas natureza de tributo (ADI 555-1-RJ, j. 24.10.2002, com ementa publicada no DJU-I 14.2.2003)” (2013, p. 42).

As multas são, portanto, penalidades patrimoniais²⁶, e como tais não exigem a pressuposição de dolo ou culpa. “Por isso, tais sanções podem ser aplicadas às pessoas jurídicas, com fundamento na responsabilidade objetiva” (MACHADO, 2013, p. 510). Neste sentido entende Luciano Amaro (2014) que as infrações administrativas, via de regra, não supõe dolo, facilitando a implementação da respectiva punição – multas ou interdição de direitos – da pessoa jurídica sem exigir necessariamente que se identifique a pessoa física de fato executora da infração.

Para doutrina majoritária existem dois tipos de multas tributárias que se subdividem em moratórias e de ofício. Conforme Leandro Paulsen (2013), as multas moratórias são devidas quando o contribuinte reconhece formalmente o débito para com o Fisco, mas não o quita dentro do prazo vencimental, ao passo que as multas de ofício são cabíveis quando a própria autoridade fiscal, mediante a lavratura do auto de infração, as aplica quando visualiza o descumprimento legal de pagamento de determinado tributo, decorrente da prática do fato gerador, e que não tenha sido objeto de declaração nem de confissão por parte do sujeito passivo. Porém, independente do tipo de multa tributária ou do nome que se lhe dê, a natureza é de sanção, decorrente da inobservância de um dever jurídico.

Dentro deste contexto, Luciano Amaro detalha que

No campo das sanções administrativas pecuniárias (multas), é preciso não confundir (como faz, frequentemente, o próprio legislador) a proteção ao interesse da arrecadação (bem jurídico tutelado) com o objetivo de arrecadação por meio da multa. Noutras palavras, a sanção deve ser estabelecida para estimular o cumprimento da obrigação tributária... Se se tratar de obrigação acessória, a multa igualmente se justifica (pelo perigo que o descumprimento da obrigação acessória provoca para a arrecadação de tributos), mas a multa não pode ser transformada em instrumento de arrecadação [...]. (2014, p. 466).

Enquanto o art. 186 (CTN) inclui a multa no rol dos créditos que devem ser solvidos com prioridade frente a outros créditos existentes para com a massa falida, a Lei Federal n. 11.101/2005 excetua a integração daquela no rol dos credores privilegiados em razão de sua natureza sancionadora; tal exceção decorre do cunho não obrigacional da multa tributária que não se configura em, de fato, um tributo.

A Lei de Falências, ao dispor sobre a multa tributária, abarca ambas as modalidades (moratórias e de ofício), destacando que o crédito decorrente de exação tributária não está no mesmo nível preferencial da multa tributária, visto que “a multa tributária prefere apenas aos

26 Neste ponto importa esclarecer que em que pese também existir penalidades de cunho pessoal, “no âmbito da tributação as penalidades pessoais podem ser consideradas obsoletas e inadequadas. São as restrições de direitos, as interdições das atividades” (MACHADO, 2013, p. 499).

créditos subordinados”²⁷ (PAULSEN, 2013, p. 215). Em outras palavras, é de se dizer que as multas, neste quadrante, foram excluídas dos créditos tributários.

O diploma legal anterior à vigência da atual Lei de Falências, a saber, o Decreto-Lei 7.661/45, dispunha inclusive que as multas – por infração de lei penal e de normas administrativas – eram inexigíveis, ou seja, não poderiam ser reclamados pelos credores, conforme versava o inciso III do art. 23, do diploma já revogado acima referendado; bem como é o que preleciona os enunciados das súmulas n.ºs 192²⁸ e 565²⁹, do Supremo Tribunal Federal.

Logo, de fato, a Lei Complementar n. 118/05 que alterou o art. 186 do Código Tributário Nacional, seguiu o caminho da adequação do entendimento jurisprudencial sedimentado pelos tribunais de todo o país, com a imponente concordância do Supremo Tribunal Federal através da edição das súmulas retromencionadas. Entretanto, merece espaço a crítica encampada por Hugo de Brito Machado (2013) que com maestria realça:

Aliás, a rigor, [a Lei Complementar n. 118/05 ao fazer a adequação da norma ao entendimento da jurisprudência pátria] não o fez com propriedade, pois ainda colocou as multas à frente dos créditos subordinados, quando na verdade teria que deixá-las sem nenhuma preferência em relação a qualquer outro crédito – vale dizer, devendo ser pagas apenas à frente da distribuição de patrimônio com os sócios e acionistas da pessoa jurídica falida. (p. 246)

Em suma, pode-se afirmar que a finalidade apriorística da imposição de multa é de inibir o cometimento de infrações e consequentemente reduzir o quantitativo e grau de descumprimento de obrigações legais e a prática de ilícitos tributários. Para tanto, em razão da sua natureza punitiva, “devem observar os critérios como a personalidade, a culpabilidade e a proporcionalidade. Envolvem tão somente o Fisco e o infrator” (PAULSEN, 2013, p. 136); daí porque não lhe foi concedido o privilégio de cobrança e execução pela Lei de Falência.

Neste cenário, se destaca o inciso III do art. 83, da Lei de Falências, ao dispor que as multas tributárias são exceção à preferência na cadeia que goza os créditos tributários. Isto porque, visualizando sob o viés teleológico da norma, a finalidade a que se presta tal preceito normativo é conferir primazia apenas aos créditos essenciais ao regular funcionamento da máquina pública, não estando inclusas, portanto, as multas tributárias. Nas palavras de Mamede, “esse privilégio justifica-se pelo fim do crédito fiscal, tomado como recurso

27 Créditos subordinados são aqueles devidos aos sócios e aos administradores da empresa falida sem vínculo empregatício, ou assim previstos em lei ou contrato, nos termos do art. 83, inciso VIII, da Lei de Falências. Estando, inclusive, no rol de preferência, abaixo dos créditos quirografários.

28 “Não se inclui no crédito habilitado em falência a multa fiscal com efeito de pena administrativa”.

29 “A multa fiscal moratória constitui pena administrativa, não se incluindo no crédito habilitado em falência”.

essencial para a manutenção do Estado e, assim, para a realização de todas as suas funções constitucionais” (2015, p. 423).

Ao revés, o inciso VII³⁰ do mesmo artigo, ao dar destaque ao termo “inclusive multas tributárias”, denota que existe sim a permissão de cobrança de multa tributária dentro da falência, entretanto esta não prevalece sobre o crédito tributário decorrente de obrigação tributária principal – aqui estritamente considerado –, sobre o tributo *per se*, sendo aposta na penúltima colocação do rol, prevalecendo somente à frente dos créditos subordinados (inciso VIII do art. 83, da Lei n. 11.101/2005), ou seja, seu pagamento está condicionado à satisfação integral dos créditos incursos nas classes anteriores.

Uma breve observação que se faz é que, no caso da falência de pessoa jurídica, incluir a multa tributária no rol dos créditos privilegiados também findaria por punir a universalidade de credores da massa falida, contrapondo-se, portanto, ao caráter objetivo e ‘pessoal’ da punição – que deve recair somente sobre o infrator, o executor da infração, que originou a aplicação de sanção pecuniária.

No plano jurisprudencial, a cognição acerca da não concessão de privilégio à multa administrativa estava consolidada na jurisprudência dominante, com edição do enunciado de súmula pelo Supremo Tribunal Federal: “Não se inclui no crédito habilitado em falência a multa fiscal com efeito de pena administrativa” (Súmula n. 192, STF). Posteriormente, foi editado o enunciado de súmula n. 565 que, além de não macular a abrangência do sumulado anteriormente, ainda estendeu seu alcance às multas tributárias, determinando que “a multa fiscal moratória constitui pena administrativa, não se incluindo no crédito habilitado em falência” (STF). Assim, restou sedimentado o entendimento de que as multas administrativas ou tributárias estão excluídas do rol de cobrança em falência, permanecendo, porém, apenas os tributos.

Vê-se, diante deste quadro, que tratar igualmente ambos os institutos apondo-os na mesma trilha de regramentos transparece latente equívoco, e é em razão disso que a presente pesquisa adentra na relativização da indisponibilidade do crédito tributário oriundo das multas para utilizar o tratamento diferenciado que lhe é dado pela Lei de Falências à possibilidade de aglutinação pacífica de conflitos tributários, frente ao fato de que a multa tributária é repelida do privilégio de cobrança e execução pela Lei n. 11.101/2005, especificamente diante do teor do inciso III de seu artigo 83.

30 “[...] VII – as multas contratuais e as penas pecuniárias por infração das leis penais ou administrativas, inclusive as multas tributárias [...]”

2.3 INTERPRETAÇÃO QUANTO À RELATIVIZAÇÃO DA INDISPONIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO ORIUNDO DE MULTAS À LUZ DA LEI Nº 11.101/2005

Intermináveis são os debates que circundam a seara tributária, especialmente quando se está diante de lacunas e/ou inovações legislativas, principalmente no que concerne ao processo tributário – quer seja executório, quer esteja sob o rito ordinário ou ainda na esfera de discussão administrativa –, e é neste momento que se torna imprescindível o sábio e razoável uso da hermenêutica jurídica de modo a solidificar entendimentos que alcancem os fins sociais a que se propõem as normas *lato sensu*.

É de se dizer que a ciência jurídica possui uma gama de métodos interpretativos à sua disposição que auxiliam no deslinde das querelas jurídicas existentes, levando o órgão julgador a uma resolução possível. Todavia, não significa dizer que aquele resultado possível é a única solução correta; do mesmo modo, não é razoável manifestar que há apenas uma interpretação acertada para determinado caso concreto.

Isto porque, como bem observa Machado (2013, p. 106):

A ciência jurídica é incapaz de oferecer o exato significado de uma norma. Pode apenas oferecer suas *possíveis significações*. Daí por que o órgão aplicador do Direito, ao aplicar uma das várias interpretações possíveis, realiza ato de criação normativa impregnado de sua própria vontade. A cada dia que passa estamos mais fortemente convencidos de que a *interpretação jurídica é o conhecimento da norma, impregnado de inevitável conteúdo axiológico*, e de que nenhum dos métodos, processos ou elementos de interpretação é capaz de oferecer um resultado seguro, objetivo, capaz de evitar fundadas controvérsias.

O que se busca com a presente pesquisa é demonstrar que a interpretação influencia na melhor resolução de conflitos e pode ser tida como uma porta de entrada benéfica ao aperfeiçoamento do processo tributário, trazendo inovações na resolução amigável de conflitos, por vezes, intermináveis e altamente dispendiosos tanto para o contribuinte como para a Administração Pública.

Neste ponto, enquadra-se o que leciona Paulsen (2013, p. 78/79) quando aclara sobre o princípio da praticabilidade da tributação. Confira-se:

... O exercício da tributação não é um fim em si mesmo, mas um instrumento. Só se admite a intervenção no patrimônio das pessoas porque é necessário para o financiamento das atividades que cabe ao Estado promover. É essencial, por isso, que a tributação ocorra por mecanismos que lhe permitam chegar aos seus objetivos do modo mais simples, econômico, confortável e eficiente possível. É necessário, assim, que as leis tributárias sejam aplicáveis, de modo que a apuração dos créditos seja viável e que o Fisco disponha de mecanismos que reduzam o inadimplemento e a sonegação, bem como facilitem e assegurem a fiscalização e a cobrança.

Machado (2013), por sua vez, discorre ainda sobre os métodos hermenêuticos mais presentes na doutrina clássica³¹, dentre os quais merece destaque o método denominado de “Sistemático”. Esta modalidade interpretativa agrega valor ao contexto de inserção da norma que está sendo interpretada, não a considerando isoladamente, ou seja, considera o sistema jurídico no qual determinada norma está inserida, relacionando a posição em que se encontre no diploma legal com as demais regras encartadas no mesmo; seguindo com uma importante lição acerca do objetivo precípua da hermenêutica jurídica, a saber: “A rigor, sempre é possível mais de um significado. A escolha final de um desses significados geralmente é um ato de política jurídica, e deve recair naquele significado que melhor realize os valores fundamentais que ao Direito cumpre preservar” (p. 108).

Nesse sentido, quando a multa tributária não se encontra na mesma posição privilegiada conferida ao crédito tributário ‘principal’, por assim dizer, equivale à preocupação clara do legislador em tornar indisponível somente os créditos advindos da prática de fato gerador tributário lícito, não fornecendo o mesmo tratamento especial às multas em razão de sua natureza de penalidade. Ao assim fazer, tacitamente, deixou a cargo do intérprete da norma se utilizar dos princípios contemporâneos do direito processual para dispor desta parte, qual seja, do crédito tributário oriundo de multas.

A multa tributária, como já detalhado alhures, não comporta primazia diante dos demais créditos tributários. Ainda, em que pese se revestir de obrigação tributária principal formalmente em razão da prestação em dinheiro, decorre de descumprimento de obrigação acessória e constitui, na realidade, uma sanção que tem por objetivo a repressão da conduta e não o cumprimento constitucional dos fins concernentes ao tributo. Logo, ao contrário do tributo, sua disposição não deve encontrar óbice, podendo ser, então, alcançada pela arbitragem, mediação ou conciliação.

Via de regra, as multas decorrem do descumprimento de obrigação acessória, quando aplicadas e perfectibilizada em pecúnia, converte-se em obrigação principal. Entretanto, importa transcrever aqui a crítica externada por Hugo de Brito Machado, da qual compartilhamos concordância – e que foi melhor tratada na subseção ‘1.2’ -. Como bem menciona o autor, “na verdade, o inadimplemento de uma obrigação acessória não a converte em obrigação principal. Ele faz nascer para o Fisco o direito de constituir crédito tributário

31 De acordo com Machado (2013), os métodos mais presentes na doutrina clássica hermenêutica são: o gramatical, o histórico, o sistemático e o teleológico.

contra o inadimplente, cujo conteúdo é precisamente a penalidade pecuniária, vale dizer, a multa correspondente” (2013, p. 126).

Paulsen ao estudar sobre o assunto e sobre como a Lei de Falências (Lei n. 11.101/05) – sendo esta lei ordinária – se aplica aos casos concretos, destaca que

[...] a lei ordinária não tem seu âmbito material limitado. Pode dispor sobre qualquer matéria, desde que respeitado o Texto Constitucional e não invadidas as matérias que requerem lei complementar. Assim é que, mesmo questões de ordem meramente regulamentar ou operacional, que não esteja sob reserva sequer relativa de lei, como o prazo de vencimento de tributos, podem ser validamente disciplinadas por lei ordinária. (Paulsen, 2013, p. 122).

É este o sentido da Lei de Falências quando trata da multa tributária.

Quando dispomos sobre a forma de o Fisco receber tais valores, estamos lidando com modalidade de operacionalização de obrigação acessória, fato que subsumi-se à relativização da indisponibilidade do crédito tributário oriundo das multas e sua consequente utilização dos meios alternativos de resolução de conflitos.

A vista das modificações paradigmáticas implantadas ao longo do decurso dos anos desde a gênese da ciência jurídica, pode se ter por certo que anteriormente, em maior grau do que o presenciado nos dias atuais, a presença do formalismo jurídico e a preocupação com a obediência literal às regras postas era latente; o que motivava, por vezes, resoluções de demandas judiciais não comprometidas com a justiça, ao revés preocupada em não destoar das formalidades impostas.

Não estar-se a dizer aqui que não devem existir normas, regramentos, regulamentações; cremos que é evidente a necessidade de se organizar toda a cadeia de normas jurídicas. Entretanto, o objetivo, a finalidade das diretrizes legais há de ser considerado. Não se deve afastar a importância da análise do caso concreto, do sopesamento de normas e princípios aplicáveis ao caso concreto, em detrimento de uma obsessão por regras absolutistas, arbitrárias.

Diante de tantos casos paradigmáticos que emergem na seara jurídica, resta demonstrado que o mero formalismo legal não é suficiente para solucionar as querelas jurídicas e os anseios sociais; pode até mesmo ser tido como contraproducente o uso do formalismo desmedido, tanto que gradualmente vem sendo afastado pela grande parte dos juristas, posto que é medida de lúdima justiça “a consideração valorativa capaz de apontar soluções inspiradas nos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, que apontam para o ideal de justiça” (MACHADO, 2013, p. 120).

Hugo de Brito Machado tece críticas lógicas sobre a relação entre formalismo exacerbado e o círculo vicioso criado perigosamente quando não procura raciocinar e equalizar o uso do formalismo e a aplicação dos princípios que circundam a ciência jurídica em sua amplitude, das quais concordamos e transcrevemos adiante:

Essa reação ao formalismo se faz necessária para evitar um círculo vicioso criado pela atitude dos que o prestigiam [o formalismo]. Os formalistas acreditam que a regra jurídica é suficiente em si mesma. Prescinde de qualquer consideração apoiada nos princípios e despreza o b raciocínio jurídico, ou lógico-jurídico, preferindo a regulação casuística, do que decorre um emaranhado de normas que cresce em progressão geométrica, tornando inevitável as incongruências, posto que se faz praticamente impossível o conhecimento de todas elas. E, o que é pior, inibe a capacidade de formulação do raciocínio jurídico. (2013, p. 120)

O propósito com o levantamento de tal confronto consiste em elevar a discussão jurídica ao patamar que permita o desenvolvimento do raciocínio jurídico, de modo a escudar esta e as futuras gerações de juristas e demais órgãos judicantes, resguardando a sociedade dos perigos que circundam um entendimento limitado, meramente formalístico, que não encontre um fim social que tanto é ministrado pela Carta Magna em vigência.

Isto porque, “...os chamados deveres formais [a exemplo da obrigação acessória que pode gerar aplicação de sanção tributária no caso de descumprimento] constituem, sim, ônus gravosos aos contribuintes, os quais têm de despendar tempo e dinheiro para o seu cumprimento” (PAULSEN, 2013, p. 89).

A finalidade apriorística da alteração e dos demais questionamentos presentes nos casos concretos levados a conhecimento das autoridades judicantes, administrativamente ou judicialmente, é que se dê vazão ao brilhantismo de decisões judiciais, especialmente na seara tributária, que exalem raciocínios jurídicos que não sejam configurados apenas por meras repetições de regramentos e formalidades legais. O que se busca é o aperfeiçoamento, a verificação inconfundível do prestígio aos célebres princípios da razoabilidade e proporcionalidade.

Bem verdade que, conforme leciona Mamede (2015), a decretação de falência por si só já rompe a ideia de solvibilidade presumida, dando início, a partir de então, aos procedimentos de liquidação do patrimônio da massa falida, delimitando na mesma fase todos os direitos e deveres que lhe são inerentes.

Sendo assim, com a edição da Lei n. 11.101/05, o legislador notadamente buscou conferir segurança jurídica aos credores e investidores de modo a proteger a regulação da economia nacional e, nas palavras de Salomão (2017), retroalimentar o sistema. Todavia, do cenário atual, vê-se que ainda há um longo caminho pela frente no sentido de fomento de

políticas públicas de crescimento econômico e diminuição dos custos com a máquina pública e com os processos concernentes à esfera tributária (tanto relativo às exações quanto relativos a questionamento de cobrança).

Em razão de todo este contexto, levanta-se a aplicabilidade da implementação dos meios alternativos de resolução de conflitos dentro do processo tributário, reconhecendo que “a intenção do legislador era produzir a redução do ‘custo e do crédito’ - o que, de fato, em parte não se verificou na prática, pois o Brasil possui um dos maiores *spreads*³² bancários do mundo” (SALOMÃO, 2017, p. 29); porém é fundamental, além da previsibilidade legal, a regulação e operacionalização adequada que alcance as novas nuances sistêmicas, inclusive no âmbito do direito tributário material e processual, e é neste sentido que emerge, positivamente, a relativização da indisponibilidade do crédito tributário oriundo das multas tributárias.

32 Consiste na diferença vigente entre o menor dos preços de oferta e o maior dos preços de demanda de um bem ou ativo, anunciados pelos participantes em um mercado.

3 SOLUÇÃO PACÍFICA DOS CONFLITOS NO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL E O CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Antes de adentrarmos no objetivo apriorístico do presente trabalho, a saber, fomentar a utilização dos meios alternativos de resolução de conflitos na esfera tributária diante da relativização do princípio da indisponibilidade do interesse público quanto ao crédito tributário, mais especificamente quanto à multa tributária, bem como após a explanação no capítulo anterior sobre a hermenêutica jurídica, importa trazer por ora uma breve preleção introdutória acerca da possibilidade de integração normativa.

A integração da norma não se confunde com a interpretação de determinado dispositivo legal, uma vez que aquela está intimamente ligada à Teoria das Lacunas, quando o aplicador da lei se utilizará dos meios previstos no art. 108³³ do Código Tributário Nacional, integrando a ausência específica existente na legislação. E é assim que, em razão da analogia, entende-se pela possibilidade de dispor, mediante a resolução pacífica de conflitos, de parte da cobrança tributária, a saber, no que concerne às multas tributárias, oportunidade em que utilizar-se-á analogicamente o disposto na Lei n. 11.101/2005 nas demais querelas jurídicas que não necessariamente dimanem uso do direito falimentar.

Por analogia entende-se como sendo “o meio de integração pelo qual o aplicador da lei, diante de lacuna desta, busca solução para o caso em norma pertinente a casos semelhantes, análogos” (MACHADO, 2013, p. 109). Desse modo, quando o órgão judicante se deparar com uma demanda, quer judicial, quer administrativa, em que não haja dispositivo legal específico para tal caso concreto, o CTN permite que se faça uso da modalidade de integração normativa denominada de “Analogia”, guardando, noutro passo, a restrição prevista no §1º de seu art. 108, qual seja: “o emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei”; deixando clarividente o dever de se respeitar os princípios da legalidade e anterioridade³⁴.

Importa elucidar neste ponto que estamos a falar sobre aplicabilidade de norma. Portanto, busca-se aqui a prática de um ato político-jurídico dissociado da criação de norma, esta alcançada pelo exercício de atividade jurídico-científica.

De igual sorte, tem-se o escopo de observância da norma por parte tanto do Fisco, ao efetivar a cobrança de crédito tributário – aqui incluindo tanto o crédito decorrente de

33 Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada: I - a analogia; II - os princípios gerais de direito tributário; III - os princípios gerais de direito público; IV - a equidade.

34 Anterioridade nonagesimal e anterioridade do exercício financeiro.

obrigação tributária principal quanto a multa tributária advinda de possível cometimento de infração por parte do contribuinte ou responsável tributário –, quanto do contribuinte ou responsável pelo recolhimento do tributo em cobro.

Destaque-se, entretanto, que “aplicação” e “observância” das normas jurídicas têm significados distintos, a saber:

Aplicação é o ato de autoridade e se refere sempre a conduta de outrem. *Observância* é a própria conduta de quem cumpre ou observa a norma. Quando a autoridade da Administração Tributária faz um lançamento de tributo, está *observando* a norma que determina o procedimento de lançamento, e está *aplicando* a norma de direito tributário material, que incidiu e, por isto, gerou a obrigação tributária. (MACHADO, 2013, p. 120)

Feito tais apontamentos, passa-se a tecer nas próximas subseções argumentos acerca das possibilidades de se conferir uma solução pacífica para conflitos tributários a partir da relativização da indisponibilidade absoluta do interesse público perfectibilizado no crédito tributário oriundo das multas tributárias, a fim de se perseguir a forma mais benéfica, ágil e, por consequência, menos custosa à resolução de demandas envolvendo crédito tributário *per se* e multas tributárias; bem como de que forma poderiam ser efetivamente aplicadas tais possibilidades.

3.1 PRINCÍPIO DA SOLUÇÃO PACÍFICA DOS CONFLITOS

O Código de Processo Civil de 2015 formalizou a implementação dos meios alternativos de composição de conflitos, conferindo-lhes elevado grau de importância em nível de processualística nacional. Certo que já havia a Resolução 125/2010 editada pelo Conselho Nacional de Justiça adentrando no mérito do reconhecimento da jurisdição arbitral e fomento da utilização dos meios pacíficos de solução de conflitos; a Lei n. 13140/2015 também é de grande relevo no âmbito da autocomposição das controvérsias na seara da Administração Pública. Contudo, ao dispor o CPC direta e expressamente sobre a implementação dos métodos alternativos, fortaleceu-se a relevância da solução amigável da lide.

O CPC trata sobre os a composição amigável logo em seu art. 3º, com destaque para os §§2º e 3º³⁵, e segue com uma seção específica (seção V do capítulo III, do título IV da

35 § 2º O Estado promoverá, sempre que possível, a solução consensual dos conflitos.

§3º A conciliação, a mediação e outros métodos de solução consensual de conflitos deverão ser estimulados por juízes, advogados, defensores públicos e membros do Ministério Público, inclusive no curso do processo judicial.

Parte Geral) dedicada aos meios alternativos de resolução de conflitos descritas nos arts. 165 a 175. Entretanto, o CPC não é responsável por exaurir por completo a matéria acerca dos meios amigáveis de solução de debates. Segundo bem diferencia Almeida (*et al.*, 2016), “o NCPC... regulamenta em linhas gerais os procedimentos de conciliação e mediação judicial, sem prejuízo de outra regulamentação tratar desses institutos no âmbito extrajudicial, como já ocorre”.

Um adendo importante há de ser feito ao tratarmos sobre a valorização dos meios alternativos de resolução de controvérsias no CPC. Veja-se:

[...] Com cerca de 100 milhões de processos judiciais em curso, o Judiciário brasileiro passa por uma crise em que se criou um ciclo vicioso: o magistrado, extremamente assoberbado, tem dificuldades em dedicar-se, com a atenção merecida, a casos de maior complexidade; o jurisdicionado não consegue a prestação jurisdicional no tempo e com a qualidade esperada; e a sociedade vive um profundo sentimento de impunidade, comprovando a máxima de que ‘a justiça que tarda já falhou’. (ALMEIDA *et al.*, 2016, p. 287)

O contexto de esgotamento judicial vivenciado pelas partes e pelos operadores do Direito respaldou ainda mais a ascensão intensa da valorização da solução pacífica das discussões. Na verdade, vê-se que o Código de Processo Civil inova quanto à previsão expressa e aplicação imediata dos métodos alternativos, entretanto impede destacar que tais métodos não tiveram sua gênese na era atual, ao revés, existe uma construção histórica de décadas (e até séculos) envolvendo o que hoje se tem como meios para se efetivar o princípio da solução pacífica dos conflitos.

E é nesta seara que explicita Petronio Calmon (2015), ministrando que

Não há consenso ao especificar as causas e muito menos ao indicar soluções para a *crise da justiça*, mas é unânime a constatação da desproporção entre a oferta de serviços e a quantidade de conflitos a resolver... Em realidade, outros fatores devem ser considerados, desde a existência de uma massa de conflitos represada pelos obstáculos econômicos, sociais, políticos e jurídicos ao acesso à justiça, até a baixa qualidade do serviço judicial, destacando-se a necessidade de se oferecer o serviço *justiça* da forma mais ampla possível, com a utilização dos diversos mecanismos desenvolvidos para essa finalidade. (p. 3)

Cabe evidenciar ainda o fomento de vislumbre do processo tributário com um novo olhar a partir da análise da Lei n. 13.140/2015, especialmente acerca do que versa seu art. 3º, ao dispor que “pode ser objeto de mediação o conflito que verse sobre direitos disponíveis ou sobre direitos indisponíveis que admitam transação”, continuando em seus parágrafos 1º e 2º a disposição que “a mediação pode versar sobre todo o conflito ou parte dele e o consenso das partes envolvendo direitos indisponíveis, mas transigíveis, deve ser homologado em juízo,

exigida a oitiva do Ministério Público”; inclusive tal possibilidade é reconhecida pelo próprio CTN, em seu art. 156, inciso III, quando dispõe que a transação consiste em uma das modalidades de extinção do crédito tributário, formalizando assim a interpretação sistemática adotada pela Lei de Mediação visto o CTN ser seu antecessor.

Partindo da premissa de que os direitos indisponíveis, em determinados casos, como transcrito acima, podem ser objeto de transação³⁶ e consequente homologação pelo Poder Judiciário, bem como considerando que existe a praxe de formalizar se Termo de Ajustamento de Conduta (TAC) no âmbito dos órgãos fiscalizadores, a exemplo do Ministério Público estadual ou federal, vê-se que existe sim a possibilidade de se utilizar dos meios pacíficos para resolver um conflito que abarca as exigências para tanto. Assim é o caso da disposição do crédito tributário oriundo de multas tributárias a que se refere a presente pesquisa.

Os princípios comuns à conciliação e mediação são descritos pelo art. 166 do CPC, quais sejam: independência, imparcialidade, autonomia da vontade, confidencialidade, oralidade, informalidade e decisão informada. Contudo, um princípio consagrado dentro da temática tratada nesta subseção que ganha mais espaço dentro da processualística tributária, é princípio da busca pela solução consensual mais adequada, também conhecido por princípio da pacificação.

Pela própria nomenclatura dada, vê-se que o objetivo precípuo da implantação da solução consensual é a satisfação, ao menos parcial, das vontades das partes que se identifique mais adequada para os casos concretos levados a juízo. Com a satisfação, ao menos em parte, dos litigantes pode-se pacificar um conflito que, originariamente, se desenrolaria por longos anos no judiciário ainda elevado à incerteza se se alcançaria a pacificação ou a justiça social genuinamente pretendidas.

Ainda no âmbito principiológico, tem-se outros princípios consagrados no CPC que servem também como forma de ponderação na busca pela solução mais adequada dos conflitos, os quais estão dispostos nos artigos 4º ao 11, na seguinte ordem: celeridade, boa-fé, cooperação, isonomia, dignidade da pessoa humana, ampla defesa, efetivo contraditório, publicidade e fundamentação das decisões.

Inferre-se que a intenção do legislador ao elaborar o Código de Processo Civil vigente, com um viés mais prático e moderno, foi produzir um processo judicial mais célebre que pudesse celebrar a efetividade da justiça, dando uma maior atenção às necessidades sociais ao

36 “É a realização de acordo mediante concessões recíprocas. É um dos resultados possíveis na autocomposição”. (CALMON, 2015, p. 59)

invés do formalismo radical que cria uma muralha burocrática quase que intransponível, além do alto custo da manutenção deste tipo de sistema.

Objetiva-se a fuga ao formalismo jurídico, em virtude de que “infelizmente, a visão formalista tem diminuído a capacidade de raciocinar dos que lidam com o Direito. Qualquer coisa tem que estar expressamente prevista” (MACHADO, 2013, p. 121), o que entendemos, por obviedade de casos concretos, que, na maioria das situações postas, não se logra êxito em alcançar a justiça social necessária ao sadio desenvolvimento da comunidade.

O CPC, afora as demais normas afetas à matéria, busca na realidade primar pela ordem consensual³⁷ de demandas, não mais evidenciando a ordem impositiva³⁸ do órgão judicante; daí porque a arbitragem, em que pese sua indiscutível aplicabilidade e alternativa para não se “bater à porta” do Judiciário num primeiro momento, não confere tanta eficácia ao objetivo de minimizar danos e melhorar a relação *interpartes* quanto os métodos, que consideramos adequados, de conciliação e mediação.

O mesmo sentir já era, desde 2005, consolidado na Lei de Falências ao dispor esta sobre métodos que concedam uma ‘segunda chance’ às partes envolvidas, “não só envolvendo a recuperação extrajudicial, mas também a possibilidade não vetada de obtenção de pactos para a recuperação de créditos e elaboração do plano de recuperação” (SALOMÃO, 2017, p. 361), trazendo ao direito material e processual a ascensão da cultura de resolução pacífica das disputas.

Dentre as variadas razões para se privilegiar a conciliação e mediação no plano da ciência tributária, tem-se que

Afora a morosidade e baixa efetividade do processo judicial tributário, os custos inerentes à manutenção das discussões judiciais são elevados sob perspectiva do contribuinte, pois envolvem não só honorários de advogados, despesas processuais e custos com manutenção de garantia, mas também despesas decorrentes da discussão para adoção de providências para renovação de certidões negativas, por exemplo. E tais custos prolongam-se por anos a fio, pois o tempo de tramitação das ações judiciais tributárias não raro ultrapassa uma década. (2016, p. 1255)

37 “A *ordem consensual*... é negociada e autocompositiva, não-adversarial, em que as partes matêm o controle sobre o procedimento e sobre a decisão final, escolhendo o mecanismo mais apropriado, levando em consideração o tempo necessário para se chegar à solução, o custo, o lugar e a pessoa que eventualmente atuará como facilitador. As partes chegam a soluções suscetíveis de satisfazer os interesses de ambos, conservam o relacionamento entre si e preservam a confidencialidade dos fatos que geraram o conflito, do relacionamento e do próprio procedimento e sua solução.” (CALMON, 2015, p. 30).

38 “[...] estão uma subordem de imposição unilateral (autotutela) e uma subordem heterocompositiva [como é o caso do método arbitral] ou adversarial... se baseia em uma norma geral ou em equidade e não nos interesses das partes, que sob a expectativa de uma decisão, se põem como adversários. Ao final, um será o vencedor e o outro o sucumbente.” (CALMON, 2015, p. 30).

A intenção apriorística da solução pacífica dos conflitos reside na minimização dos desgastes emocionais e da tensão entre os litigantes que, em alguns casos, tinham algum tipo de relação interpessoal antes de dar início à propositura de ação judicial, tangenciando a perpetração de ambientes saudáveis, harmônicos, com o auxílio eficaz da cooperação.

Inegável, portanto, a importância da observância dos princípios na busca pela solução pacífica dos conflitos, não importando quais das modalidades autocompositivas ou heterocompositivas se esteja utilizando, tendo sempre como norte a busca pela solução mais adequada que respeite os fins sociais assegurados constitucionalmente perfectibilizados pela restauração ou manutenção da paz social. Desse modo, os meios alternativos e adequados não são somente permitidos; mais ainda, são recomendáveis.

3.2 INDISPONIBILIDADE ABSOLUTA E RELATIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO: POSSIBILIDADE JURÍDICA DE CONCILIAÇÃO

Os meios alternativos de resolução de conflitos ganharam ainda mais destaque no cenário litigioso nacional com o advento do novo Código de Processo Civil em 2015. Com isso, se conferiu ao órgão judicante e às partes a prerrogativa de buscar a composição prévia da controvérsia, com fins de se garantir uma melhor solução para o caso concreto que abarcasse os interesses prioritários de ambos os litigantes.

Trazendo tal premissa para dentro do direito processual tributário, ainda há um elevado grau de resistência por parte dos representantes do Fisco em juízo, e, contraditoriamente, por parte do próprio órgão julgador, sob o argumento de que se está em cheque o interesse público, não podendo, em tese, haver uma autocomposição³⁹ de conflitos nesta seara. É neste sentido que a lição manifestada na doutrina contemporânea ganha espaço, a exemplo do transcrito abaixo:

É comum ver-se a invocação do interesse público para justificar interpretações canhestras, e até mesmo a utilização de meios de integração, no sentido de viabilizar a cobrança de tributos não previstos em lei, o que é absolutamente inadmissível. Não se nega a importância do interesse público. Aliás, é exatamente em razão dele que se justifica o tributo. Quando admitimos pagar impostos que absorvem parcela do que possuímos (impostos sobre o patrimônio), parcela significativa do preço de quase tudo que compramos (impostos sobre o consumo de bens e serviços) e, ainda, parcela significativa do que ganhamos (impostos sobre a renda), é exatamente porque reconhecemos o interesse público que há de ser tutelado pelo Estado. Entretanto, nosso dever de solidariedade social, nosso dever de preservar o interesse público, em matéria de tributação, é delimitado pela lei tributária [...] Não é válida,

39 “É a solução do litígio por decisão consensual das próprias pessoas envolvidas no conflito.” (CALMON, 2015, p. 47).

portanto, a invocação de interesse público para justificar exigência de tributo maior que o devido nos termos da lei. (MACHADO, 2013, p. 111)

A composição alternativa das disputas não macula o interesse público dentro da esfera tratada no presente trabalho, a saber, no que atine às multas tributárias. Isto porque a lavratura de autos de infração com a consequente imposição de multa tributária não perfaz o interesse público primário como ocorre com os créditos tributários em sentido estrito (decorrente dos tributos). Logo, defende-se a inclusão com maior fervor dos créditos tributários oriundo das multas nas pautas de conciliação⁴⁰, mediação⁴¹ e arbitragem⁴².

Não se está a negar que, originariamente, a indisponibilidade do crédito tributário decorre do princípio constitucional da indisponibilidade do interesse/patrimônio público. Entretanto, é comum, em meio aos juristas e demais operadores do direito, confundir interesse público com apor o Fisco sempre em uma posição privilegiada diante do contribuinte (sujeito passivo), especialmente em relação ao intérprete da norma fiscal a favor do Fiscalizador tributário. Situação fática que, ao revés do defendido pelo órgão tributante, onera ainda mais as partes litigantes e a máquina pública em razão do inflamento do Poder Judiciário e a falta de razoabilidade nas conclusões dos representantes da Administração Pública fiscal.

Segundo observa Machado (2013, p. 112), “o verdadeiro interesse público, aliás, reside na adequada interpretação da Constituição e das leis, de sorte a que os ditames de seus dispositivos não restem amesquinhados”. Em outras palavras, a lição que fica é que o verdadeiro intérprete da lei tributária deve considerar a substância das normas em ordem simultânea ao afastamento do absolutismo emanado na estrita observância da forma.

Hugo de Brito Machado (2013) segue ensinando que, para os que veem os princípios como normas de estrutura aberta, também chamada de “mandato de otimização”, quando diante de conflitos entre princípios jurídicos, para solucionar a querela faz-se um sopesamento entre eles de modo a relativizar o alcance de tais princípios com o objetivo de permitir a

40 Segundo Scavoni Jr.: “implica a atividade do conciliador que atua na tentativa de obtenção da solução dos conflitos sugerindo a solução sem que possa impor sua sugestão compulsoriamente. O conciliador tenta demover as partes a solucionar o conflito acatando suas ponderações e alternativas para a resolução do conflito que, entretanto, depende da anuência das partes” (2016, p. 303)

41 Conforme dispõe o § único do art. 1º, da Lei de Mediação, esta consiste numa “[...] atividade técnica exercida por terceiro imparcial sem poder decisório, que, escolhido ou aceito pelas partes, as auxilia e estimula a identificar ou desenvolver soluções consensuais para a controvérsia”.

42 Nos dizeres de Scavoni Jr. (2016), consiste numa das modalidades de heterocomposição mediante o exercício da jurisdição privada, porém não deixa de ser um meio alternativo para a solução pacífica de conflitos. Concerne ainda a direitos patrimoniais disponíveis por sentença arbitral, perfazendo esta, quando observadas as formalidades legais, título executivo judicial, visto que o árbitro é um juiz de fato e de direito e, via de regra, especialista na matéria discutida.

convivência, não havendo, ao revés, uma prevalência de um sobre o outro, antes, um contrabalanceamento devidamente ponderado.

Leandro Paulsen igualmente pondera que “as regras... caracterizam-se como sendo razões definitivas, prescrições que impõem determinada conduta, enquanto os princípios são razões *prima facie*, prescrições de otimização” (2013, p. 68). É neste sentido que se quer chegar com as razões expostas: na otimização do processo tributário e da consequente exação das multas tributárias, diante da relativização da indisponibilidade do crédito tributário.

Cumprе salientar que o Código Tributário Nacional também alberga a possibilidade de se dispor do crédito tributário ao regulamentar os institutos do parcelamento, transação, remissão e anistia como formas de suspensão da exigibilidade, extinção ou exclusão do crédito tributário, conforme possibilidade expressa no texto legal nos artigos 151, 156, 171, 172, 175 e 180.

Dentre tais, merece destaque a autorização dada pelo próprio CTN para a instituição de normas infralegais que versem sobre a transação, ou seja, sobre disposição e celebração de acordo entre os sujeitos ativo e passivos “[...] da obrigação tributária [...] que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e consequente extinção de crédito tributário” (art. 171, *caput*, CTN). Do dispositivo, denota-se pendente somente a vinculação das hipóteses de disposição do crédito tributário a requisitos da norma positiva legal ou infralegal.

O CTN ao expressamente permitir a disposição do crédito tributário está deixando clarividente que o crédito *per se* não é absolutamente indisponível. Conforme bem delimitou Priscila Faricelli de Mendonça, “o que é indisponível, no atual modelo de Estado, é o dever do Estado de agir no interesse da sociedade e de acordo com os princípios constitucionais vigentes” (2016, p. 1259), sendo facultado à Administração Pública dispor do crédito nos limites legais de modo a realizar com eficiência a solução menos custosa e mais adequada ao caso concreto. Para tanto,

O interesse público não é absolutamente indisponível na medida em que prevalece o interesse da sociedade em detrimento do interesse estatal absoluto. O interesse público não necessariamente será o interesse do Estado, na medida em que há vertentes no direito público que homenageiam o interesse coletivo em detrimento do interesse individual do ente Estatal. Trazendo tal concepção à seara tributária, é possível afirmar-se que não basta arrecadar o tributo; é necessário que a arrecadação se opere de forma justa e coerente com os anseios sociais e com as necessidades da máquina estatal (MENDONÇA, 2016, p. 1261)

Evidente a viabilidade de se conciliar a controvérsia tributária. Isto porque, além do sobredito, o crédito tributário tem cunho eminentemente patrimonial, não está, pois, no campo

da abstração e intangibilidade; ao revés, o crédito deve ser líquido e certo. Sendo líquido e certo, o ente tributante pode dele deliberar, sopesando os termos e as formas de se alcançar o eficaz solvimento do mesmo.

Como bem delimita Heleno Taveira Torres,

A transação, *per se*, não extingue o crédito tributário; é simples mecanismo de resolução de conflitos que se presta pôr fim ao litígio, mediante composição das partes. Nos termos do acordo a que cheguem as partes, o processo será decidido. Com base na decisão, a autoridade responsável pelo lançamento emitirá novo ato administrativo, para que o contribuinte efetue o pagamento dentro do vencimento. O pagamento, sim, extinguirá o crédito, não a transação, pura e simplesmente. Em se aplicando a transação no Brasil, não se daria, pois, qualquer espécie de ‘renúncia’ de crédito tributário; ao contrário, serviria para reforçar o princípio da verdade material, como meio para se alcançar, conjuntamente, solução célere e econômica para a controvérsia que poderia ocupar lustros em pendências administrativas ou judiciais. (2013, p. _)

No âmbito do processo tributário, não há ainda lei complementar delimitando os ritos processualísticos nesta seara. Em razão disto, é o Código de Processo Civil responsável por regular as ações judiciais tributárias, trazendo as regras processuais gerais necessárias ao regular deslinde do feito; não estando sozinho nessa toada, havendo ainda a Lei de Execuções Fiscais (Lei n. 6830/80) e o Decreto n. 70235/1972 – responsável por regular o processo administrativo fiscal. Ademais, rememorando o teor do art. 171 do CTN, este estipula que a transação tributária será regulada por lei, permitindo, indiretamente, que as regras de conciliação e mediação previstas no CPC sejam aplicadas também quando envolvendo situações de natureza tributária.

Em verdade, não há óbice expresso para se conciliar em causas tributárias. Inclusive, a própria PGFN (Procuradoria da Fazenda Nacional) edita regularmente ‘Atos Declaratórios’ e Portarias, por vezes até mesmo portarias conjuntas com a Receita Federal do Brasil, para tratar sobre valor mínimo de dívida apto a ensejar o ajuizamento de processos executórios fiscais e sobre a dispensa para contestar ou apresentar recursos quando houver o entendimento do Fisco vá de encontro à jurisprudência consolidada dos tribunais superiores em favor do sujeito passivo da obrigação tributária.

Neste ponto há de se concordar com o esposado por Priscila F. Mendonça (2016) quando aduz que “se há dispensa do dever de recorrer, não haveria porque não permitir ao agente público buscar solução via conciliação quando a solução do mérito já tiver definição prévia pelos tribunais, por exemplo” (p. 1272).

Heleno Taveira Torres, ao discorrer sobre a possibilidade de se relativizar o crédito tributário com fins de permitir a subsunção deste aos meios alternativos de solução de

controvérsia, bem como sopesando a intenção axiológica do princípio da indisponibilidade do crédito tributário perfectibilizado na indisponibilidade do patrimônio público, visto ter o crédito natureza patrimonial, assim ministra:

O que vem a ser, precisamente, "indisponibilidade do crédito tributário"? O princípio da indisponibilidade do patrimônio público e, no caso em apreço, do crédito tributário, desde a ocorrência do fato jurídico tributário, firmou-se como dogma quase absoluto do direito de estados ocidentais, indiscutível e absoluto na sua formulação, a tal ponto que sequer a própria legalidade, seu fundamento, poderia dispor em contrário. E como o conceito de tributo, até hoje não definido satisfatoriamente, acompanha também essa indeterminação conceitual da sua indisponibilidade, avolumam-se as dificuldades para que a doutrina encontre rum seguro na discussão do problema. (2003, p. 13)

Nesta senda de ideias e tendo em mente a exclusão das multas tributárias do rol dos créditos privilegiados na Lei de Falências, vê-se que as questões envolvendo a ciência tributária e a ordem tributante ainda guarda muita incerteza de alcance e definição objetiva, cabendo ao intérprete visualizar o caso concreto o buscar a melhor solução para o conflito.

A Lei de Falências, por sua vez, trouxe um novo olhar para o direito tributário, dispondo sobre restrições aos privilégios concedidos ao Fisco por toda a cadeia sistêmica legal vigente no Brasil. Essa visão é inclusive manifestada por Salomão e Penalva Santos em sua obra quando argumentam que “[...] até mesmo crédito tributário sofre restrições, no sentido de não se permitir a alienação de bens que possam comprometer o patrimônio do devedor, sem a autorização expressa do juízo da recuperação, conforme o STJ tem decidido de forma reiterada [...]” (2017, p. 327).

Assim, cabe o questionamento: se o próprio crédito é restringindo – crédito tributário aqui em seu sentido estrito, primário –, por que não fazer o mesmo com a pena pecuniária que surge de uma singela obrigação acessória correspondente à multa tributária, de natureza eminentemente sancionadora/repressora?

Filiamos-nos a esta corrente, visualizando a relativização da indisponibilidade absoluta do crédito tributário com fins de aperfeiçoar o conflito e buscar a solução mais adequada ao caso concreto, fazendo um real sopesamento de princípios, condições, contextos e afins, entendendo que o caso concreto aclama de seus sujeitos soluções que fujam do formalismo comum, e é neste cenário que “a mediação auxilia exatamente nas questões negociais, que podem envolver desde questões entre sócios, como também aquelas relacionadas com credores privados e públicos” (SALOMÃO, 2017, p. 362).

O que se quer é fornecer opções às partes, de modo que estas, em aglutinação de ideias, decidam, optem, pela melhor alternativa. Que, na presente temática, nos remete ao

entendimento de que as multas tributárias podem ser objeto de conciliação, mediação ou arbitragem, não violando em momento algum os princípios basilares do direito público consistentes na supremacia do interesse público sobre o privado e a indisponibilidade do interesse público. No mesmo sentido ensina Salomão (2017, p. 363) ministrando que

No Brasil, todos os direitos disponíveis ou indisponíveis, desde que admitam transação, poderão ser objeto de mediação. Portanto, ainda que o conflito integre um contexto de insolvência maior como nos processos de recuperação judicial e falência, que requerem vigilância e participação de outros atores como o magistrado e o membro de parquet, em determinadas matérias a mediação poderá ser usada como forma de solução de conflitos.

De igual sorte, a conclusão que se pode extrair do §4º do art. 334 do CPC, quando menciona sobre os casos em que não haverá realização da audiência de conciliação, é de que, tal qual como ocorre na Lei de Mediação, pode-se transacionar com os direitos indisponíveis, visto que a alegação de indisponibilidade não persiste em óbice hábil a ilidir a transação. Saliente-se que, caso o legislador objetivasse deveras impedir a transação sobre de direitos indisponíveis, ele assim o teria deixado expresso na norma positiva, não havendo menção, portanto, neste sentido.

Não há impedimento legal propriamente dito, visto que o escopo de todos os meios utilizados em verdade busca solucionar uma querela insurgente no meio social. Assim, enquanto se verificar a eficácia dos meios sopesando todos os demais benefícios trazidos pelo uso dos meios adequados, não há razão para obstar a transação em torno do crédito tributário decorrente de multas tributárias lavradas em desfavor do sujeito passivo, não havendo razão para se perpetrar no meio processual uma vedação velada à transação.

3.3 TENDÊNCIAS MODERNAS NO APERFEIÇOAMENTO DO PROCESSO TRIBUTÁRIO

No que pertine à Administração Pública em sentido amplo, o código processual civil igualmente contribui para a resolução pacífica de conflitos ao delimitar, especialmente em seus art. 174 e 175, a criação das câmaras de conciliação e mediação, com fins de promover a exaltação e reconhecimento de tal premissa dentro das disputas envolvendo a Administração Pública. *Verbis*:

Art. 174. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios criarão câmaras de mediação e conciliação, com atribuições relacionadas à solução consensual de conflitos no âmbito administrativo, tais como:

- I - dirimir conflitos envolvendo órgãos e entidades da administração pública;
 - II - avaliar a admissibilidade dos pedidos de resolução de conflitos, por meio de conciliação, no âmbito da administração pública;
 - III - promover, quando couber, a celebração de termo de ajustamento de conduta.
- Art. 175. As disposições desta Seção não excluem outras formas de conciliação e mediação extrajudiciais vinculadas a órgãos institucionais ou realizadas por intermédio de profissionais independentes, que poderão ser regulamentadas por lei específica.
- Parágrafo único. Os dispositivos desta Seção aplicam-se, no que couber, às câmaras privadas de conciliação e mediação.

A Lei de Mediação (Lei n. 13.140/15), por sua vez, também confere relevância à resolução pacífica de demandas, inclusive dedicando um capítulo inteiro (capítulo II) de seu bojo à regulamentação da autocomposição em que figure como parte pessoa jurídica de direito público, versadas pelos artigos 32 ao 40.

A nível federal, a implementação de câmaras de conciliação e arbitragem da administração federal (CCAF) surgiram desde o ano de 2007⁴³ de forma tímida, mas ao longo do tempo foram ganhando o espaço merecido e têm contribuído para a celeridade processual, bem como para se por fim a conflitos envolvendo a administração federal.

No mesmo ano a Advocacia-Geral da União editou a Portaria de n. 109 de 2007, versando, em seu art. 3º, sobre a possibilidade de se transacionar nos casos de “erro administrativo reconhecido pela autoridade competente ou, quando verificável pela simples análise das provas e dos documentos que instruem a ação [...] mediante motivação adequada” (inciso I) e nos casos em que inexistia “controvérsia quanto ao fato e ao direito aplicado” (inciso II). A Procuradoria-Geral Federal editou, igualmente, a Portaria de n. 915 de 2009, autorizando a realização de acordos no âmbito da procuradoria-geral em referência e trazendo outros parâmetros para que se opere a conciliação de causas afetas a sua competência.

A Lei n. 13140/2015 (Lei de Mediação) também alterou os artigos 1º e 2º da Lei n. 9.469/1997, para facultar aos procuradores federais ou procuradores da fazenda nacional, mediante autorização de seus superiores hierárquicos, celebrar acordo ou realizar transações com fito de prevenir ou por fim a litígios abrangidos tanto pela esfera extrajudicial quanto pela esfera judicial.

Constitucional tem-se ainda como exemplo a Emenda Constitucional n. 20, de 15 de dezembro de 1998, que alterou a redação do art. 114 da CF/88 com fins de permitir que a

43 “A Câmara de Conciliação e Arbitragem da Administração Federal (CCAF) foi instituída pelo Ato Regimental 5, de 27 de setembro de 2007, posteriormente alterado pelo Ato Regimental 2, de 9 de abril de 2009 [...] A CCAF foi criada com a intenção de prevenir e reduzir o número de litígios judiciais que envolviam a União, suas autarquias, fundações, sociedades de economia mista e empresas públicas federais, mas, posteriormente, o seu objeto foi ampliado e hoje, com sucesso resolve controvérsias entre os entes da Administração Pública Federal e entre estes e a Administração Pública dos Estados, Distrito Federal e Municípios.” (SCAVONE JR, 2016, p. 298)

Justiça do Trabalho execute as contribuições sociais decorrentes das sentenças proferidas em sua esfera, quer sejam estas conciliatórias ou condenatórias. Deveras, há uma conciliação operada em matéria fiscal dirimida e executada no seio da Justiça do Trabalho – que, em sentido estrito, não guarda qualquer semelhança com a ciência tributária –.

Acerca das portarias em matéria tributária que implementam inovações de prática processual tributária, importa transcrever o que Paulsen sabiamente leciona ao tratar sobre a eficácia e aplicabilidade dos dispostos em portarias:

Quando não ofendem reserva legal absoluta ou relativa, nem contrariam o conteúdo das leis, os atos normativos infralegais têm tanta eficácia normativa quanto às normas superiores, vinculando a Administração e os contribuintes. Aliás, o art. 100 do CTN considera atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas, as decisões normativas, as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas e os convênios celebrados entre os entes políticos normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos. (2013, p. 123)

Afora as normas positivas acima discutidas e adentrando na seara principiológica, importante trazer a lume que a presença dos princípios da proporcionalidade e razoabilidade são indissociáveis da necessária aplicabilidade das tendências modernas de resolução de conflitos no âmbito do processo tributário.

Lamentavelmente o Fisco, por vezes, não tem dado a abertura merecida às variadas formas conciliatórias, não tendo, pois, uma postura condizente com os fins sociais que são objeto das tratativas preliminares ao julgamento de mérito pelo magistrado. Tal postura influencia negativamente a esfera processual tributária e retarda, por vezes desnecessariamente, a resolução de uma demanda que, *a priori*, seria simples e não demoraria tanto.

Aqui cabe elucidar o que Hugo de Brito Machado (2013) leciona quando ministra acerca dos princípios da proporcionalidade e razoabilidade:

O princípio da proporcionalidade pode ser definido como um princípio de justiça. O proporcional é em certo sentido o *justo*. E neste sentido podemos dizer que o princípio da proporcionalidade está expressamente previsto em nossa Constituição Federal. É que a vigente Constituição coloca como o primeiro dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil *constituir uma sociedade livre, justa e solidária*... E em matéria tributária está estreitamente relacionado ao princípio da capacidade contributiva, além de ser uma fórmula para assegurar a supremacia da Constituição. [...] Neste aspecto, aliás, também é invocável o princípio da razoabilidade, pois o Direito é fruto e instrumento da racionalidade humana... o princípio funciona, portanto, como um critério a orientar a escolha de uma interpretação, entre as várias que compõem o quadro ou moldura de interpretações possíveis, a que se reportava Kelsen. Com ele se põe limites ao formalismo jurídico. (p. 122/123)

De mais a mais, não há como dissociar estes princípios visto que ambos caminham juntos. É de se dizer que não há justiça sem a razoabilidade. Tanto que o art. 3º, inciso I, da Constituição Federal está imbuído de uma referência tácita ao princípio da razoabilidade, uma vez que sem uma interpretação, ou até mesmo integração, normativa eivada de razoabilidade não se pode alcançar o objetivo constitucional de “construir uma sociedade livre, justa e solidária”.

Calmon igualmente argumenta que

A garantia de acesso à justiça não pode ser compreendida limitadamente, como se fosse apenas a garantia à justiça imposta. Fazer justiça é proporcionar solução para os conflitos e, mais do que isso, proporcionar pacificação social. Neste contexto, os mecanismos para obtenção da autocomposição civil e penal surgem como os instrumentos mais capacitados para garantir a verdadeira pacificação social, ou, em outras palavras, para garantir o acesso à justiça. (2015, p. 158)

Desse modo, busca-se garantir o acesso à justiça e proporcionar a pacificação social ao se utilizar nas tendências que estão à disposição do intérprete legal e demais órgãos judicantes há anos. Objetiva-se com a presente fomentar a aplicação dessas inovações de modo que não fiquem somente na “prateleira” das legislações postas à disposição dos contribuintes, gestores, administradores públicos, julgadores e afins; mas que devesse essa sistemática pacificadora seja empregada nas resoluções dos litígios tributários.

Trata-se de uma silente reação ao formalismo absoluto, visualizando as lides tributárias sob o olhar da proporcionalidade e razoabilidade, cuja utilidade é indiscutível na prática tributária, quer seja pelos sujeitos passivos quer pelas entidades tributantes e executoras do crédito tributário. Para Hugo de Brito Machado, “no âmbito da tributação, e especialmente no que diz respeito às sanções tributárias, é enorme a importância da consideração desses dois princípios jurídicos, como padrões valiosos para o intérprete e aplicador das normas jurídicas e, em especial, as normas da Constituição” (2013, p. 121).

Portanto, o fim colimado é a adequação e proporcionalidade da prática processual tributária, mirando a satisfação e contentamento dos litigantes e desafogamento do Judiciário, começando pela disposição do crédito tributário oriundo das multas tributárias lavradas em desfavor do contribuinte como sanção pelo descumprimento de obrigação legalmente prevista.

Ressaltando-se que a disposição de parte do crédito tributário, perfectibilizado pelas multas, por intermédio da mediação e conciliação, não importa em renúncia do crédito tributário; ao revés, há na verdade um reconhecimento de dívida pelo devedor com a adequação dos meios de satisfação, solvimento, desta parte do crédito tributário em cobro pelo Fisco.

Trata-se, na verdade, de uma simplificação de procedimentos fiscais que não viola a indisponibilidade do patrimônio público, como o é o crédito tributário.

É, como bem aclara Taveira Torres (2003), uma forma de se economizar os gastos com trâmite de procedimentos, uma justa identificação da capacidade contributiva do sujeito passivo da lide a partir de um olhar prático, valorizando a eficácia do princípio da celeridade tanto da atuação tributária de fiscalizar e quanto a de ter seu crédito solvido a contento – principalmente em razão dos vários casos de dilapidação de patrimônio do devedor que poderia servir de quitação, mas que pelo grande decurso de tempo, já não mais serve a contento –; configurando-se, em viés prático, a aplicação do princípio da eficiência na Administração Pública tributária, “cuja lentidão e excesso de procedimentos causam perdas inequívocas à Administração e aos contribuintes”.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

As classificações e características do crédito tributário foram sendo construídas com base nas experiências factuais e históricas experimentadas pela sistemática tributária nacional no decurso dos anos. Porém, tais preceitos não são estáticos e viu-se que evoluem paulatinamente conforme os contextos em que são inseridos. Quanto ao paradigma reformador, está em constante adaptação, mormente no que pertine à modalidade de cobrança e execução de tais créditos.

Igualmente, viu-se que o crédito tributário está intimamente ligado à obrigação tributária e sua natureza jurídica é não contratual, não estando, portanto, sujeito à cobrança discricionária ou à definição de seus elementos aquém do descrito na lei. Isto quer dizer que, se o indivíduo pratica o fato gerador dando origem ao nascimento da obrigação tributária, daí surge o dever de cumprir tal encargo culminando no solvimento do crédito tributário.

Tal solvimento, para doutrina clássica, não comportaria relativização diante do dogma da indisponibilidade absoluta do crédito tributário que tem por aporte os axiomas principiológicos descritos nos princípios da supremacia do interesse público sobre o do particular e da indisponibilidade do patrimônio público, ambos preceitos basilares do Direito Público *lato sensu* e, por consequente, da ciência tributária.

Inferiu-se, de igual sorte que a intenção do legislador ao elaborar o Código de Processo Civil vigente, com um viés mais prático e moderno, foi produzir um processo judicial mais célebre que pudesse celebrar a efetividade da justiça, dando uma maior atenção às necessidades sociais ao invés do formalismo radical que cria uma muralha burocrática quase que intransponível, além do alto custo da manutenção deste tipo de sistema. Desse modo, os meios alternativos e adequados não são somente permitidos; mais ainda, são recomendáveis.

Verificou-se que crédito tributário e multa tributária não se confundem, possuindo naturezas jurídicas distintas. Para tanto, a Lei ordinária n. 11.101 de 2005 após o crédito tributário em posição de privilégio diante de outros créditos exequíveis dentro da cadeia executória, o que não fez com as multas tributárias. Considerando o regime falimentar delimitado pela Lei Federal n. 11.101/2005, entretanto, outros créditos também terão preferência diante do crédito tributário, quais sejam: os créditos extraconcursais e os decorrentes de serviços prestados à massa falida; os créditos com garantia real, no limite do bem gravado; e, os créditos trabalhistas até o limite de cento e cinquenta salários-mínimos por credor.

Ademais, inferiu-se que a natureza da multa tributária é integralmente discrepante da natureza que se presta o crédito tributário – este em seu sentido originário de tributo. Enquanto aquela tem natureza de sanção, de punição, este tem natureza eminentemente obrigacional. Ainda, não somente a natureza jurídica são distintas, como também os objetivos dos dois institutos são díspares.

No presente contexto, se destacou o inciso III do art. 83, da Lei de Falências, ao dispor que as multas tributárias são exceção à preferência na cadeia que goza os créditos tributários. No plano jurisprudencial, a cognição acerca da não concessão de privilégio à multa administrativa restou consolidada na jurisprudência com edição a edição de enunciados das súmulas Supremo Tribunal Federal de n. 192 e n. 565. Assim, restou sedimentado o entendimento de que as multas administrativas ou tributárias estão excluídas do rol de cobrança em falência, permanecendo, porém, apenas os tributos.

Viu-se que tratar igualmente ambos os institutos apondo-os na mesma trilha de regramentos transparece latente equívoco, e é em razão disso que a presente pesquisa adentrou na relativização da indisponibilidade do crédito tributário oriundo das multas para utilizar o tratamento diferenciado que lhe é dado pela Lei de Falências à possibilidade de aglutinação pacífica de conflitos tributários, frente ao fato de que a multa tributária é repelida do privilégio de cobrança e execução pela Lei n. 11.101/2005.

Levantou-se também a aplicabilidade da implementação dos meios alternativos de resolução de conflitos dentro do processo tributário, como exemplo do previsto pelos CPC, CTN, Res. 125/2010 do CNJ, Lei n. 13140/2015 (Lei de Mediação) e portarias da AGU e PGF.

Objetivou-se, portanto, aventar que é possível se otimizar o processo tributário e a consequente exação das multas tributárias diante da relativização da indisponibilidade do crédito tributário. O que se quis foi fornecer opções às partes, de modo que estas, em aglutinação de ideias, decidam, optem, pela melhor alternativa. Que, na presente temática, nos remete ao entendimento de que as multas tributárias podem ser objeto de conciliação, mediação ou arbitragem, não violando em momento algum os princípios basilares do direito público. Buscou-se fomentar o acesso à justiça e proporcionar a pacificação social mediante a utilização das tendências que estão à disposição do intérprete legal e demais órgãos judicantes há anos.

Conclui-se que não há impedimento legal propriamente dito para utilização da resolução pacífica de conflitos. Assim, enquanto se verificar a eficácia dos meios alternativos sopesando todos os demais benefícios trazidos pelo uso dos meios adequados, não há razão

para obstar a transação em torno do crédito tributário oriundo de multas tributárias lavradas em desfavor do sujeito passivo, não havendo motivo razoável para se perpetrar no meio processual uma vedação velada à transação sob o argumento de que a disposição dos créditos tributários como um todo, incluindo as multas tributárias, encontraria óbice na indisponibilidade absoluta do crédito tributário enquanto patrimônio público.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, D. A. R. de (coord.); PANTOJA, F. M. (coord.); PELAJO, S. (coord.). **A mediação no novo código de processo civil**. 2ª ed. rev. e atual. - Rio de Janeiro: Forense, 2016.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

BRASIL. **Código Tributário Nacional – Lei nº 5.172, 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Presidência da República, Brasília, 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm>. Acesso em 18 de agosto de 2019.

BRASIL. **Código de Processo Civil – Lei nº 13.105, 16 de março de 2015**. Presidência da República, Brasília, 16 de março de 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm>. Acesso em 10 de outubro de 2019.

BRASIL. **Emenda Constitucional n. 20, 15 de dezembro de 1998**. Modifica o sistema de previdência social, estabelece normas de transição e dá outras providências. Presidência da República, Brasília, 15 de dezembro de 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc20.htm>. Acesso em 10 de outubro de 2019.

BRASIL. **Lei Complementar nº 118, 9 de fevereiro de 2005**. Altera e acrescenta dispositivos à Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional e dispõe sobre a interpretação do inciso I do art. 168 da mesma Lei. Presidência da República, Brasília, 9 de fevereiro de 2005. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp118.htm>. Acesso em 22 de agosto de 2019.

BRASIL. **Lei nº 8.429, 2 de junho de 1992**. Dispõe sobre as sanções aplicáveis aos agentes públicos nos casos de enriquecimento ilícito no exercício de mandato, cargo, emprego ou função na administração pública direta, indireta ou fundacional e dá outras providências. Presidência da República, Rio de Janeiro, 2 de junho de 1992. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8429.htm>. Acesso em 20 de agosto de 2019.

BRASIL. **Lei nº 13.140, 26 de junho de 2015**. Dispõe sobre a mediação entre particulares como meio de solução de controvérsias e sobre a autocomposição de conflitos no âmbito da administração pública; altera a Lei nº 9.469, de 10 de julho de 1997, e o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972; e revoga o § 2º do art. 6º da Lei nº 9.469, de 10 de julho de 1997. Presidência da República, Brasília, 26 de junho de 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13140.htm>. Acesso em 10 de outubro de 2019.

BRITTO, Lucas Galvão de. **O lugar e o tributo**. São Paulo: Noeses, 2014.

CALMON, Petronio. **Fundamentos da mediação e da conciliação**. 3ª Ed. Brasília: Gazeta Jurídica, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 26ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

FERREIRA, A. B. de H. **Novo dicionário da língua portuguesa**. 2ª Ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1986.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 23ª Ed. São Paulo: Atlas, 2014.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 34ª Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013.

MAMEDE, Gladston. **Direito empresarial brasileiro: falência e recuperação de empresas**. v.4, 7ª Ed. São Paulo: Atlas, 2015.

MENDONÇA, Priscila Faricelli de. **Conciliação tributária na justiça federal frente a natureza indisponível do crédito tributário**. Revista Jurídica Luso-Brasileira. Ano 2 (2016), nº 5, p. 1253-1277.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário: completo**. 5ª ed. rev., atual. e ampl. - Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013.

_____. **Portaria n. 109, de 30 de janeiro de 2007**. AGU – Advocacia Geral da União. Brasília: Diário Oficial da União, publicado em 31 de janeiro de 2007. Disponível em: <<https://www.diariodasleis.com.br/busca/exibelink.php?numlink=1-139-29-2007-01-30-109>>. Acesso em: 5 de outubro de 2019.

_____. **Portaria n. 915, de 16 de setembro de 2009**. Autoriza a realização de acordos no âmbito da Procuradoria-Geral Federal, estabelece seus limites de valor e dá outras providências para a aplicação da Lei nº 9.469, de 10 de julho de 1997. Subdelega as competências de que trata a Portaria AGU nº 990, de 16 de julho de 2009, autoriza a realização de acordos no âmbito da Procuradoria-Geral Federal, estabelece seus limites de valor e dá outras providências para a aplicação da Lei nº 9.469, de 10 de julho de 1997. PGF – Procuradoria Geral Federal. Brasília: Diário Oficial da União, publicado em 17 de setembro de 2009.

SALOMÃO, L. F.; PENALVA-SANTOS, P. **Recuperação judicial, extrajudicial e falência: teoria e prática**. 3ª ed. rev., atual. e ampl. - Rio de Janeiro: Forense, 2017.

SCAVONE JR, Luiz Antonio. **Manual de arbitragem, mediação e conciliação**. 7ª ed. rev., atual. e ampl. - Rio de Janeiro: Forense, 2016.

_____. **Súmulas Supremo Tribunal Federal**. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula_>. Acesso em: 15 de setembro de 2019.

TAVEIRA TORRES, Heleno. **Transação, arbitragem e conciliação judicial como medidas alternativas para resolução de conflitos entre a administração e contribuintes: simplificação e eficiência administrativa.** Revista Fórum de Direito Tributário. Belo Horizonte: Editora Fórum, Ano 1, nº 2, mar/abr 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário.** 17ª Ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010.