

CONCILIAÇÃO TRIBUTÁRIA NA JUSTIÇA FEDERAL FRENTE À NATUREZA INDISPONÍVEL DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Priscila Faricelli de Mendonça*

Resumo: O artigo, a partir de uma constatação fática acerca da complicada situação enfrentada pelos processos judiciais tributários, faz uma breve análise acerca da possibilidade de a conciliação ser adotada para solução de conflitos tributários no âmbito da Justiça Federal. Para tanto, a partir da natureza da conciliação, investiga se a natureza do crédito tributário permitiria solução por conciliação, face sobretudo à tradicional concepção de sua indisponibilidade. Entende, assim, pela viabilidade de operar-se a conciliação com relação a controvérsia tributária, na medida em que o crédito tributário é patrimonial e dele pode o credor (ente tributante) dispor. Conclui, ainda, que na conciliação não há renúncia ao crédito tributário, ressaltando a importância de que a lei trate dos critérios aplicáveis à conciliação, trazendo, em detalhes, quais aspectos do crédito tributário poderão ser dispostos pelo representante do fisco na tentativa de alcançar a melhor solução ao conflito. Finalmente, avalia a noção de tributação participativa, que se encontra em linha com a possibilidade de fisco e contribuinte solucionarem a controvérsia tributária por conciliação, na medida em que as relações entre Estado e administrado e, conseqüentemente, fisco e contribuinte, passam a ser caracterizadas por uma nova roupagem que demanda viabilizar melhores diálogos e maior efetividade.

CONTEXTUALIZANDO A ANÁLISE

* Mestre em Direito Processual Civil pela FDUSP. Especialista em Direito Tributário. Membro do Instituto Brasileiro de Direito Processual (IBDP).



ão há dúvidas de que a tradição brasileira remonta à solução judicial dos conflitos e justamente em razão da notória crise da Justiça vimos o que Ada Pellegrini Grinover classifica como “*renascer das vias conciliativas*”,¹ presente sobretudo em razão da inacessibilidade, morosidade e custo da Justiça, como destaca a Professora.²

Quanto a processos tributários, as estatísticas que envolvem as disputas judiciais entre fisco e contribuinte evidenciam que a crise nos processos fiscais é deveras preocupante. Estudo do Conselho Nacional de Justiça sobre os cem maiores litigantes nos tribunais brasileiros mostra que os seis maiores, presentes em 53,73% dos processos distribuídos, são entes públicos, a saber: Instituto Nacional do Seguro Social, Caixa Econômica Federal, Fazenda Nacional/União, Banco do Brasil e Estado do Rio Grande do Sul.

Especificamente sobre processos fiscais federais, estudo do IPEA publicado em Brasília em 2011 sobre o Custo Unitário do Processo de Execução Fiscal na Justiça Federal apontou que o custo unitário, considerando tão somente a máquina judiciária (ou seja, excluindo-se a remuneração dos advogados públicos) chega a R\$ 4.368,00.

No entanto, a despeito do elevado custo unitário do executivo fiscal, a efetividade da solução através das ações executivas fiscais federais não é satisfatória, como conclui o IPEA/CNJ. Apenas três quintos dos processos de execução fiscal vencem a etapa de citação e, dos 2,6% de casos em que se chega a leilão para adjudicação de bens, somente em 0,2% dos casos há efetiva satisfação do crédito.

A pouca efetividade do executivo fiscal pode também

¹ Os fundamentos da justiça conciliativa, *in* O Processo – II Série, Gazeta Jurídica, Brasília, 2013, p. 68.

² Cit., p. 69.

ser percebida a partir da análise do valor da dívida ativa federal, que vem crescendo desde 2000: o salto é de aumento de 20,01% entre os anos de 2000 e 2001, alcançando-se crescimento de quase 28% entre os anos de 2004 e 2005, conforme levantamento da própria Procuradoria da Fazenda Nacional.³ E o valor recuperado via cobrança judicial no ano de 2006 atingiu o equivalente a R\$ 2.434.490.731,96⁴ (dois bilhões, quatrocentos e trinta e quatro milhões, quatrocentos e noventa mil, setecentos e trinta e um reais e noventa e seis centavos), ou seja, aproximadamente 0,6% do total acumulado.

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.

É nesse contexto que a busca por soluções alternativas⁵ à jurisdicional estatal ganha força. O objetivo desse estudo é fazer uma breve análise acerca da possibilidade de a conciliação ser adotada para solução de conflitos tributários no âmbito da Justiça Federal.

³ Fonte: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/publicacoes/estatisticas-da-divida-ativa-da-uniao/ESTOQUE%20D.A.U%20-%20VALOR.pdf/>.

⁴ Fonte: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/publicacoes/estatisticas-da-divida-ativa-da-uniao/ARRECADACaO%20ANUAL%20DA%20D.A.U.pdf/>, excluindo-se os valores equivalentes ao arrecadado em razão dos programas de recuperação fiscal (REFIS e PAES), bem como os valores decorrentes de arrecadação bruta da Defesa Nacional.

⁵ Vale esclarecer o porque da menção a métodos distintos da solução adjudicada judicial de conflitos como sendo alternativos: “*The pre-eminence of the court system is such that other forms of dispute resolution are commonly called ‘alternative’ dispute resolution (or ADR), carrying the implication that litigation is the normal first choice*” (Susan Blake, Julie Browne e Stuart Sime, *A practical approach to alternative dispute resolution*, p. 4).

A NATUREZA DA CONCILIAÇÃO E O CRÉDITO TRIBUTÁRIO

A conciliação é método alternativo ao jurisdicional estatal de solução de controvérsias e pode ser exemplificada pela intervenção de um terceiro imparcial ao conflito, a se operar em âmbito judicial ou extrajudicial, que auxilia as partes a produzirem um acordo. O conciliador pode sugerir um acordo às partes, participando ativamente da definição acerca da solução que será atribuída ao conflito. Como ensina Fernanda Tartuce⁶, o objetivo do conciliador é alcançar um acordo satisfatório e que evite complicações futuras entre as partes.

Cândido Rangel Dinamarco⁷ explica que a conciliação exercida pelo juiz aproxima as partes com vista a obter auto-composição, eliminando o litígio com pacificação social e cumprimento do *objetivo social da jurisdição*. Dinamarco destaca que a conciliação pode se dar para realização da transação, ou mesmo para reconhecimento do pedido pelo réu ou renúncia ao direito pelo autor da ação.⁸

Athos Gusmão Carneiro⁹ destaca que “*a conciliação judicial marca um ponto de encontro entre a autocomposição e a heterocomposição da lide. É autocomposição porque as próprias partes tutelam seus interesses, fixando livremente o conteúdo do ato que irá compor o litígio; mas tal ponto de convergência é encontrado por iniciativa e sob as sugestões de um mediador qualificado, que buscará conduzir as partes no sentido de uma composição consonante com a equidade*”.

Diferentemente da solução por mediação, na qual as partes anuem sobre a solução ao conflito sem a interferência

⁶ Mediação como meio de composição de conflitos civis, dissertação de mestrado, FADUSP, 2007, p. 49-51.

⁷ Instituições de Direito Processual Civil, III, p. 560.

⁸ Cit., p. 560-561.

⁹ A conciliação no novo Código de Processo Civil.

direta de um terceiro, o conciliador propõe soluções e auxilia ativamente as partes na formulação da solução mais adequada ao conflito.

Justamente por isso é que Rodolfo de Camargo Mancuso¹⁰ destaca que “*do fato da conciliação entre as partes, não deflui, necessariamente, que se tenha alcançado o ponto justo, equânime, porque essas qualidades não decorrem da técnica consensual em si mesma, e sim de seu conteúdo, e, mesmo, de particularidades do caso concreto, a saber, se as concessões recíprocas foram plausíveis, razoáveis, proporcionais; por aí se compreende a válvula de segurança posta pelo legislador, ao dispor que pela transação ‘não se transmitem, apenas se declaram ou reconhecem direitos (art. 843)’*”.

Pela letra do Código de Processo Civil vigente (art. 447), a conciliação judicial poderá se operar quanto a direitos patrimoniais disponíveis. O Código Civil, a seu turno, admite compromisso judicial ou extrajudicial para solução de litígios entre pessoas “*que podem contratar*”,¹¹ veda a possibilidade de firmar-se compromisso para “*solução de questões de estado, de direito pessoal de família e de outras que não tenham caráter estritamente patrimonial*”.¹²

Ou seja, a *capacidade da pessoa* e a *disponibilidade do direito (patrimonial)* são os dois aspectos que, nos termos da legislação em vigor, definiriam ou não pela possibilidade da conciliação, quer no âmbito judicial (objeto desta análise), quer no extrajudicial.

Resta, desse modo, investigar se a natureza do crédito tributário, objeto da lide tributária federal,¹³ permitiria solução por conciliação, face a tradicional concepção de sua indisponi-

¹⁰ *A resolução dos conflitos e a função judicial no contemporâneo Estado de Direito*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p. 236.

¹¹ Lei 10.406/2002, artigo 851.

¹² Artigo 852.

¹³ Sobre a lide tributária, vide nosso *Transação e arbitragem nas controvérsias tributárias*, dissertação de mestrado, FDUSP, 2013.

bilidade.

A NATUREZA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

A conciliação tributária italiana somente poderá tratar do *valor do tributo*, não podendo adentrar no mérito da obrigação tributária, sob pena de ofensa à indisponibilidade do crédito tributário.¹⁴ Resta avaliar, nesse contexto, se a controvérsia envolvendo o crédito tributário brasileiro seria passível de solução por conciliação e sobre quais aspectos poderia se dar a renúncia de direitos.

A tradicional dicotomia entre público e privado restou prejudicada, dentre outros fatores, em decorrência da participação e atuação do Estado em relações de natureza privada e, de outro lado, entes privados passam a atuar em esferas que, antes, eram exclusivamente cuidadas pelo poder público.¹⁵

Justamente nesse contexto é que Rodolfo de Camargo Mancuso, ao tratar da possibilidade de o poder público solucionar suas controvérsias por conciliação, é conclusivo ao esclarecer que *“não se deve, todavia, ceder ao argumento de que, por conta de os conceitos vagos ou indeterminados criarem zonas cinzentas no ordenamento positivo, ficaria o intérprete desonerado de tentar imprimir concreção conceitual a tais expressões, inclusive para viabilizar as decisões que tenham que ser prolatadas nos casos concretos em que tais expressões têm incidência.”*¹⁶

De fato, o Estado, em determinadas situações, terá interesse envolvido distinto daquele interesse que diz respeito à

¹⁴ Nesse sentido, Baldassarre Santamaria, *Diritto Tributario*, p. 494.

¹⁵ Pedro Gonçalves (*Entidades privadas com poderes públicos*, p. 270-275) trata da superação do modelo clássico que distinguia direito público administrativo de direito privado, na medida em que o direito administrativo passa a ser regulador de *relações de poder*, ressaltando também o *declínio da administração de autoridade*, na medida em que diversificaram-se as formas de agir da administração pública.

¹⁶ O plano piloto de conciliação em segundo grau de jurisdição, p. 873.

coletividade que por vezes representa. Ao Estado não basta, desse modo, ser voltado à satisfação dos seus anseios institucionais e nas diversas esferas em que atua, o bem maior será o melhor atendimento ao interesse da coletividade.

Gustavo Justino de Oliveira,¹⁷ analisando a nova administração pública, conclui que *“o processo determinação do interesse público passa a ser desenvolvido a partir de uma perspectiva consensual e dialógica, a qual contrasta com a dominante perspectiva imperativa e monológica, avessa à utilização de mecanismos comunicacionais internos e externos à organização administrativa.”*

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. Nesse exato sentido vale mencionar que se trata, de fato, de um novo paradigma, o qual para Lauro da Gama e Souza Jr. *“promove como instrumental técnico o dever de proporcionalidade e a análise do interesse público em cada caso concreto, levando-se em consideração os princípios constitucionais aplicáveis, à luz de seu eixo valorativo central: o princípio da dignidade da pessoa humana”*.¹⁸

Para tanto, poderá ser necessário que se disponha de determinado bem, homenageando uma solução mais adequada e menos gravosa à sociedade para determinado conflito, com o que será atendida a eficiência elevada a princípio constitucional.

Uma análise à luz da possibilidade de as controvérsias em que o setor público se envolve serem solucionados por arbitragem foi feita por Carlos Alberto de Salles¹⁹ em tese de livre docência, na qual o autor analisa a viabilidade de adoção de solução arbitral para controvérsias contratuais da administração

¹⁷ *Direito administrativo democrático*, p. 211-221.

¹⁸ *In Sinal verde para a arbitragem em parcerias público-privadas (a construção de um novo paradigma para os contratos entre o Estado e o investidor privado)*, p. 16.

¹⁹ *Arbitragem em contratos administrativos*, p. 292-295.

pública. A análise parte da indisponibilidade relativa à relação entre bens e sujeitos e outra atinente aos bens.

Quanto a estes últimos, há bens efetivamente indisponíveis, dos quais, por força de determinação legal ou mesmo constitucional o Estado não poderá dispor, a não ser que exista expressa autorização legislativa.

De outro lado, em se tratando da indisponibilidade relativa à relação entre bens e sujeitos, deve ser avaliada a *titularidade originária do bem jurídico*²⁰ e, nesse tocante, os titulares podem ser um sujeito específico ou mesmo a coletividade.

Desse modo, tratamento adequado ao conflito deverá ser aquele que verifique qual a solução que melhor atenderá ao interesse coletivo envolvido, seja em se tratando de conflito coletivo (envolvendo o meio ambiente, por exemplo), seja conflito envolvendo determinado indivíduo (como o decorrente de contrato administrativo ou até mesmo o tributário).

Assim sendo, salvo se tratar de bem indisponível, o interesse exclusivamente Estatal deixa de ter privilégios frente aos interesses dos particulares e da coletividade. Cumpre averiguar, desse modo, se o crédito tributário se incluiria dentre os bens efetivamente indisponíveis para o Estado.

Para tanto, a primeira vertente a ser considerada é o texto constitucional, topo do ordenamento jurídico e ao qual todo o sistema legal tributário se sujeita. Não há, na Constituição Federal, qualquer óbice objetivo à instauração de arbitragem tributária.²¹

A seu turno, o CTN traz a definição do tributo como sendo “*toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou*

²⁰ Carlos Alberto de Salles, *Arbitragem em contratos administrativos*, p. 293-294.

²¹ Heleno Taveira Torres (In *Princípios da segurança jurídica e transação em matéria tributária*. Os limites da revisão administrativa dos acordos tributários, p. 305), exatamente nesse sentido, salienta que a existência de métodos alternativos para solução de conflitos tributários não encontra óbice na Constituição Federal na medida em que não há dispositivo constitucional vedando a sua instituição. Mais adiante, o Professor ensina que os métodos alternativos poderão tratar tanto preventivamente, quanto para solução das lides já pendentes (p. 306).

cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”, e justamente a partir de tal definição parte da doutrina repulsa a solução arbitral para controvérsias acerca do tributo diante da sua cobrança decorrer de exercício de atividade vinculada da administração pública.

O interesse público não é absolutamente indisponível na medida em que prevalece o interesse da sociedade em detrimento do interesse estatal absoluto.²² 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.

Já a *atividade* de arrecadar o tributo, nos termos do artigo 3º do CTN, é indisponível na medida em que o administrador não pode abandonar, por caprichos, a função de fiscalizar, lançar e arrecadar o crédito tributário, sob pena de desvio de sua atividade funcional e também da atividade estatal.

Nos termos da definição do CTN, o que é indisponível, de fato, é a *atividade de cobrança* do crédito tributário, e não o crédito tributário *per se*. Como salienta Heleno Taveira Torres,²³ a competência tributária constitucionalmente outorgada

²²Ricardo Lobo Torres, (Transação, conciliação e processo tributário administrativo equitativo, p. 107), salienta que “*o princípio da supremacia do interesse público gerava a processualidade fundada na superioridade dos interesses da Fazenda Pública. A nova processualidade fiscal pressupõe a crítica vigorosa ao princípio da supremacia do interesse público. Hoje parte importante da doutrina brasileira repeliu a tese da superioridade do interesse público, separando o interesse da Fazenda Pública do interesse público. O interesse fiscal, na época do processo administrativo tributário equitativo, só pode ser o interesse de arrecadar o imposto justo, fundado na capacidade contributiva*”.

²³ Transação, arbitragem e conciliação judicial como medidas alternativas para resolução de conflitos entre administração e contribuintes – simplificação e eficiência administrativa, p. 56.

²⁴é indisponível – e indelegável, anote-se, mas isso não significa dizer que o crédito tributário seria igualmente indisponível.

Hugo de Brito Machado entende que o direito da Fazenda Pública de arrecadar o tributo seria indisponível e, desse modo, não seria viável a solução das controvérsias tributárias pela via arbitral.²⁵

Ousa-se discordar da conclusão acima, pois a plena vinculabilidade da atividade de arrecadação do tributo não significa supor que haja vedação para a disposição do crédito tributário.

Ressalte-se que o próprio CTN traz a possibilidade de o crédito tributário ser anistiado, transacionado, remido ou mesmo parcelado, consoante permissão expressa dos artigos 151, 156, 171 e 180. Ou seja, a possibilidade de dispor-se do crédito tributário se encontra prevista no CTN. O que se entende por requisito essencial, de fato, é a plena vinculação das hipóteses de renúncia/disposição ao crédito a criteriosos requisitos e critérios legais.

Não faria sentido a letra da lei viabilizar, nos termos em que prevê, que o Estado renuncie ao recebimento do crédito tributário em determinadas situações e, em contrapartida, determinar tratar-se de instituto indisponível, ainda que nos termos da lei. Tal conclusão decorre da própria natureza pecuniária do tributo.

Pedro A. Batista Martins ressalta que os interesses e direitos do Estado que tenham *expressão patrimonial* são disponíveis²⁶ e, a partir dessa premissa, a definição do artigo 3º do CTN qualifica o crédito tributário por disponível.

Assim, o aspecto *indisponível* mencionado no artigo 3º do CTN consiste em não haver possibilidade de a administração pública *dispor da fiscalização e arrecadação crédito tribu-*

²⁴ Artigos 153, 154, 155 e 156 da Constituição Federal.

²⁵ Transação e arbitragem no âmbito tributário, p. 130-134.

²⁶ O Poder Judiciário e a arbitragem: quatro anos da Lei n. 9.307/96 (3ª parte), *Revista Forense*, vol. 359, p. 169.

tário, mas nada diz quanto a eventual *disposição do crédito tributário*.

Já o caráter patrimonial do crédito tributário é inequívoco e decorre da sua função precípua, na medida em que se trata de fonte de custeio para a atividade Estatal e, como tal, propicia recursos financeiros para que o poder público possa exercer suas atividades institucionais.²⁷

O entendimento do Superior Tribunal de Justiça, ao julgar a possibilidade de sociedade de economia mista da área portuária solucionar conflito por arbitragem, é justamente no sentido de que a indisponibilidade do interesse público não se confunde com seu caráter patrimonial.²⁸ *Mutatis mutandi*, o entendimento aplica-se integralmente ao crédito tributário, na medida em que seu caráter *patrimonial* permitirá que o Estado dele disponha, *nos termos da lei*. Como destaca a ementa do referido julgado, “*é assente na doutrina e na jurisprudência que indisponível é o interesse público, e não o interesse da administração*”.

Ricardo Lobo Torres²⁹, em linha com o entendimento de que a indisponibilidade do crédito tributário não seria absoluta, mas sim permitiria certa margem de disponibilidade por

²⁷ Importa salientar que o tributo não é a única fonte de sustento do Estado, aliando-se a outras formas de custeio, tais como pagamento pelos serviços prestados pelo Estado ou valores recebidos em desapropriações, dentre outras.

²⁸ AgRg no MS 11308. Rel. Ministro LUIZ FUX. 1ª Seção. DJ 14/08/2006. No voto do Min. Luiz Fux, hoje membro do Supremo Tribunal Federal, extrai-se que “*a arbitragem se presta a dirimir litígios relativos a direitos patrimoniais disponíveis, o que não significa dizer disponibilidade do interesse público, pois não há qualquer relação ente disponibilidade ou indisponibilidade de direitos patrimoniais e disponibilidade ou indisponibilidade de interesse público. Ora, tratar de direitos disponíveis, ou seja, de direitos patrimoniais, significa valer-se da possibilidade de transferi-los a terceiros, porquanto alienáveis. Nesta esteira, saliente-se que dentre os diversos atos praticados pela Administração, para a realização do interesse público primário, destacam-se aqueles em que se dispõe de determinados direitos patrimoniais, pragmáticos, cuja disponibilidade, em nome do bem coletivo, justifica a convenção da cláusula de arbitragem em sede de contrato administrativo*”.

²⁹ Ricardo Lobo Torres, *Transação, conciliação e processo tributário administrativo equitativo*, pp. 107-108.

parte do administrador público, ressalta que diante da complexidade do ato de lançamento tributário³⁰ há presença na atividade plenamente vinculada e de (i) discricionariedade administrativa, (ii) tipificação administrativa, (iii) casuística e (iv) quantificação.

Desse modo, entende-se pela viabilidade de operar-se a conciliação com relação a controvérsia tributária, na medida em que o crédito tributário é patrimonial e dele pode o credor (ente tributante) dispor. O que não se pode perder de vista, essencialmente, é a legalidade estrita que norteia toda e qualquer atuação do poder público, mormente em se tratando de aspectos tributários, nos termos dos artigos 5º e 150, I da Constituição Federal.

DA LEGALIDADE

Em tratando a presente investigação de aspecto material de direito tributário, imprescindível analisar a legalidade na seara tributária, com vistas a investigar se a estrita legalidade, prescrita no artigo 150, I, da Constituição Federal, afastaria a possibilidade de solução de controvérsias tributárias federais por conciliação.

Importante observar que ao discorremos sobre direito tributário, não só a legalidade insculpida no artigo 5º, inc. II da Constituição Federal, nem tampouco a vertente legalidade para a administração pública, cf. artigo 37 da Lei Maior, hão de isoladamente intervir. O constituinte foi deveras cauteloso ao prescrever no artigo 150, I da Lei Maior vertente da legalidade aplicável exclusivamente ao direito tributário, determinando que as pessoas dotadas de competência tributária não podem “*exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça*”.

A roupagem legalista de toda e qualquer regra destinada a regular a solução de controvérsia tributária é deveras inerente

³⁰ Artigo 142 do CTN.

ao sistema tributário brasileiro. Com salienta James Marins, *“afigura-se de alto valor lógico o encadeamento no sistema tributário nacional dos princípios do plano material da estrita legalidade e tipicidade com os princípios do plano formal da legalidade objetiva e da vinculação, que galvanizam a esfera de proteção legal à relação jurídica tributária – estática e dinâmica – e consolidam seu regime de especial segurança constitucional. Nesse altamente coerente sistema de legalidade protege-se a um só tempo a relação jurídica tributária em sua forma, seu conteúdo e sua atuação”*.³¹

Elon Kaleb Ribas Volpi destaca que *“a relativização da indisponibilidade do interesse público passa, necessariamente, pela via legislativa. É a lei que fixará critérios para a transação, sob pena de arbítrios e inobservância da isonomia. (...) Não há falar em conciliação fora da legalidade. Ela é garantia da fiel observância do interesse público. Porém, o ordenamento jurídico é um sistema e, como tal, comporta interpretações que conduzam a Administração Pública à conciliação”*.³²

Do que se infere que, havendo autorização e previsão legal,³³ a conciliação poderá ser adotada pela administração pública na solução de questões tributárias na Justiça Federal, a depender da anuência do contribuinte quanto à sua adoção (o que decorre da própria natureza da arbitragem). Em assim sendo, não haverá ofensa a legalidade.

Vale destacar o entendimento acerca da viabilidade da conciliação desde que respeitada a legalidade, a exemplo do

³¹ *Direito processual tributário brasileiro*, p. 157.

³² Conciliação na Justiça Federal. A indisponibilidade do interesse público e a questão da isonomia. *Revista da PGFN*. Ano I, No. II, p. 160.

³³ Nesse sentido, vale transcrever a posição de Heleno Taveira Torres: *“com a lei criando condições para que se alcance uma posição de justiça sobre os elementos concretos da situação conflitiva, regula-se o modo adequado para solução do conflito e conseqüente extinção do crédito tributário sem demoras ou excessos de procedimentos”* (in *Transação, arbitragem e conciliação judicial como medidas alternativas para resolução de conflitos entre administração e contribuintes - simplificação e eficiência administrativa*, p. 50).

que decidiu a Câmara de Conciliação e Arbitragem (CCAF), criada pela Portaria 1.281/2007, a qual, nos termos exarados no Parecer AGU/SRG 01/2007,³⁴ é competente para solucionar controvérsias jurídicas tributárias existentes entre os órgãos da Administração Federal.³⁵

Tratou-se, na ocasião, de solução de controvérsia travada entre o Banco Central do Brasil e a Receita Federal do Brasil acerca da incidência de contribuições previdenciárias sobre pagamentos feitos a profissionais autônomos que prestam serviços ao Programa de Assistência à Saúde de servidores do Banco Central do Brasil.

Consoante destaca-se no Parecer AGU/SRG 01/2007, atendidos os requisitos legais a CCAF poderá, sim, tratar de assuntos tributários, na medida em que o requisito da legalidade terá sido preenchido com o preenchimento de aspectos formais tais como competência e inexistência de vedação em sentido contrário. Como ressalta o parecer, *“caem por terra obstáculos, quanto à possibilidade de conciliação em matéria tributária, pautados na suposta infração ao princípio da legalidade, ao se compreender que a advertência jurídica acerca da legalidade estrita, fundamento do direito tributário, resta imaculada com o advento da conciliação. (...) resguarda a seara tributária os atos administrativos praticados e o patrimônio individual da tributação”*.³⁶

Na medida em que as partes não lograram solucionar o conflito em conciliação, houve emissão do Parecer AGU/SRG 01/2008, em linha com a fixação da competência da CCAF para solucionar matéria tributária, decorrente do Parecer AGU/SRG 01/200737, que em sua ementa prescreve que *“a*

³⁴ Emitido no processo n. 00407.001676/2007-22.

³⁵ Uma análise da atuação da CCAF é feita por SILVA, Eduardo da e DALMAS, Samis Bahlis, Câmara de Arbitragem da AGU e modelo arbitral brasileiro: aproximações e distinções, p. 341.

³⁶ Fls. 5 do referido Parecer.

³⁷ Emitido no processo n. 00407.001676/2007-22.

conciliação entre Órgãos e/ou Entidades da Administração Federal, no âmbito da Advocacia-Geral da União, inclui a matéria de natureza tributária".

Não há dúvidas, no entanto, de que a conciliação somente será possível em se tratando de controvérsia tributária federal na medida em que haja lei expressamente autorizadora. De fato, o artigo 146 da Constituição Federal determina que a lei complementar deve estabelecer privativamente sobre normas gerais em matéria de legislação tributária e, a despeito de promulgado como lei ordinária, o Código Tributário Nacional de 1966, lei 5.172, foi recepcionado³⁸ com o *status* de lei complementar pela nova ordem constitucional.

O Código Tributário Nacional trata das normas gerais em matéria tributária, tais como aspectos da competência tributária, os tributos em espécie (impostos, taxas e contribuição de melhoria), a distribuição de receitas tributárias, a obrigação tributária, o crédito tributário e a administração tributária. O CTN não trata, como se vê e à exceção de algumas normas esparsas que podem ser pinceladas numa leitura atenta do *codex*, do processo tributário nem tampouco das formas de solução das controvérsias tributárias.

Somando-se ao fato de inexistir na lei complementar regras sobre o processo tributário, constata-se que (i) o Código de Processo Civil, lei ordinária, regula as ações judiciais tributárias; (ii) a Execução Fiscal é regulada pela Lei n. 6.830/80, ordinária; (iii) o processo administrativo fiscal federal é delineado pelo Decreto 70.235/1972. Além disso, a Constituição Federal é expressa ao determinar que somente a *lei federal ordinária* pode dispor sobre normas processuais (artigo 22, I da Constituição Federal),³⁹ havendo exceções pontuais de aspec-

³⁸O CTN, promulgado como lei ordinária, foi recepcionado pela Carta Constitucional de 1988 com status de lei complementar nos termos do artigo 34, parágrafo 5º do ADCT. Esse é o entendimento reiterado do STF (a exemplo do seguinte julgado: RE 238358 AgR, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Julgamento: 05/04/2011).

³⁹ Dinamarco, *in* Instituições de Direito Processual Civil, vol. I, p. 76-78, traz as

tos privativamente regulados por lei complementar.

E o próprio CTN, no artigo 171, ao estabelecer que a *transação tributária* será *delineada em lei*,⁴⁰ corrobora a necessidade de previsão legal também acerca da conciliação, diante de sua natureza inequivocamente *transacional*.

Interessante, nesse aspecto, ressaltar os institutos italianos⁴¹ que permitem acordos entre o fisco e o contribuinte, sobretudo em razão do entendimento da doutrina italiana no sentido de que a transação que ocorre no procedimento de conciliação não representa, para a administração pública, renúncia ao crédito tributário, mas sim *renúncia a uma pretensão*, não sen-

principais leis federais ordinárias que tratam do processo civil e, quanto a aspectos exclusivamente regulador por lei complementar, o autor menciona a Lei Orgânica da Magistratura, o Estatuto do Ministério Público da União Federal, a Lei Orgânica Nacional da Advocacia-Geral da União, a Lei Orgânica da Defensoria Pública, dentre outras (p. 79).

⁴⁰ Vale destacar o entendimento do Tribunal Regional Federal da 4ª Região no sentido de que a transação firmada pelo poder público prescinde de autorização expressa por lei, sob pena de nulidade:

ADMINISTRATIVO. CONTRATO ADMINISTRATIVO. CONCESSÃO DE SERVIÇO PÚBLICO. TRANSAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE, POR SE TRATAR DE RELAÇÃO DE DIREITO PÚBLICO. AUSÊNCIA DE PRÉVIA E EXPRESSA AUTORIZAÇÃO LEGISLATIVA. NULIDADE. INTERVENÇÃO DO MINISTÉRIO PÚBLICO. ART.82, III, DO CPC.

1. *A transação celebrada entre representante do Poder Público e as concessionárias do serviço público, versando cláusulas do contrato administrativo, sua validade, extensão e eficácia, somente poderão ser apreciadas à luz de regras fixadas pelo direito público.*

2. *É regra pacífica que as autoridades administrativas não podem transigir, na execução dos contratos administrativos, nem rescindi-los mediante indenização sem lei autorizativa.*

3. *Precedente do STF (RE nº79.102-BA, rel. Min. Bilac Pinto, in RTJ 78/194).*

4. *In casu, restou configurado o interesse público a exigir a intervenção do Ministério Público no processo, consoante dispõe o art.82, III, do CPC.*

5. *Interpretação dos arts.1.035 do Código Civil e 82, III, do CPC.*

6. *Apelação conhecida e provida. (APELAÇÃO CÍVEL Nº 2000.04.01.097971-2/PR. Rel. DES. FEDERAL CARLOS EDUARDO THOMPSON FLORES LENZ.)*

⁴¹ Heleno Taveira Torres traz uma análise do *accertamento com adesione* italiano em Transação, arbitragem e conciliação judicial como medidas alternativas para resolução de conflitos entre administração e contribuintes – simplificação e eficiência administrativa, p. 57.

do correto, portanto, afirmar que a administração, ao transacionar, abre mão da obrigação tributária.⁴²

No sentido de que na conciliação não há renúncia ao crédito tributário, Gaspare Falsitta⁴³ defende, no entanto, a prevalência da indisponibilidade do crédito tributário, o que não seria ofendido pela conciliação na medida em que não se trata de crédito já constituído, pois ocorre na fase de denúncia:

Mencione-se, nesse tocante, que tal previsão legal não precisa ter natureza complementar na medida em que o próprio CTN, lei recebida com *status* de complementar pela ordem constitucional vigente, estabelece que poderá haver regulamentação legal sobre a transação.

A esse respeito, vale destacar que a despeito de haver mandamento constitucional no sentido de que a lei complementar é competente para dispor sobre normas gerais em matéria de legislação tributária (artigo 146, III, da Constituição Federal), mediante expressa disposição do CTN no sentido de que a transação poderá ser instituída em lei, entende-se pela desnecessidade de edição de legislação com *status* complementar para dispor dos detalhes da conciliação.

Assim, é necessário que a lei trate dos critérios aplicáveis à conciliação, trazendo, em detalhes, quais aspectos do crédito tributário poderão ser dispostos pelo representante do fisco na tentativa de alcançar a melhor solução ao conflito.

A título exemplificativo, mencione-se as Portaria AGU n. 109/07 e na Portaria PGF n. 915/09 que trazem os parâmetros para que se opere conciliação de causas previdenciárias no

⁴² Nesse sentido, FERRARA e BELLÈ, *Diritto Tributatio Processuale*, p. 159.

⁴³ *Manuale de Diritto Tributario*, p. 350. Confira-se: “Né questa tesi può contradderrra invocando gli istituti del concordato tributario e della conciliazione giudiciale delle liti tributarie di recente reintrodutte su vasta scala nel sistema tributario del nostro Paese. La scelte sottese al potere di definizione concordataria vengono adottate in una fase del rapporto in cui Il credito tributario è incerto sai nella sua esistenza sai nel suo ammontade ed è sottoposto Allá spada di Damocle di un contenzioso dall’esito dubbio.Parlare di rinuncia al credito o di atti di disposizione dello stesso è perciò errato”.

âmbito do Tribunal Regional Federal.

A lei disporia, nesse sentido, sobre a legitimação do representante fiscal para negociar a transação, acerca dos valores que poderão ser renunciados pela fiscalização (p.ex. principal, multas, juros e demais encargos) ou mesmo sobre questões jurídicas que poderão ser solucionadas em solução amigável.⁴⁴

Vale trazer o exemplo da EC 20/98, que alterou a redação do art. 114 da Constituição Federal para permitir que a Justiça do Trabalho execute as contribuições decorrentes da conciliação operada em matéria trabalhista.⁴⁵ Trata-se de conciliação transferida do âmbito trabalhista para o fiscal, ocasião na qual as contribuições devidas decorrerão do acordo firmado entre empregado (Reclamante) e empregador (Reclamado).

Novamente trazendo a conciliação italiana como paradigma, vale destacar que Gianni de Luca⁴⁶ ressalta, nesse sentido, que caso a conciliação solucione apenas parcialmente da controvérsia, continuará a discussão para solução dos aspectos não transacionados.

CONCILIAÇÃO E TRIBUTAÇÃO PARTICIPATIVA

A noção de tributação participativa se encontra em linha com a possibilidade de fisco e contribuinte solucionarem a controvérsia tributária por conciliação, na medida em que as relações entre Estado e administrado e, conseqüentemente, fisco e contribuinte, passam a ser caracterizadas por uma nova roupagem que demanda viabilizar melhores diálogos e maior efetividade.

⁴⁴ Exemplo interessante de questão tributária que poderia ser objeto de conciliação entre fisco e contribuinte é o preço parâmetro a ser considerado para fins de ajuste na base do IRPJ e da CSLL para fins de preços de transferência.

⁴⁵ A hipótese legal foi analisada por Heleno Taveira Torres, in “Transação, arbitragem e conciliação judicial como medidas alternativas para resolução de conflitos entre administração e contribuintes – simplificação e eficiência administrativa”, p. 63.

⁴⁶ *Compendio di Diritto Tributario*, p. 243.

Natalia de Nardi Dacomo avalia a evolução do Direito Tributário e traz a fase *participativa* como a terceira e atual na linha evolutiva, na qual “*caminha-se para um maior envolvimento dos cidadãos e do governo, e conseqüentemente, para a participação dos contribuintes no processo de positivação do direito*”.⁴⁷

Como destaca Heleno Taveira Torres “*o princípio jurídico e técnico da praticabilidade da tributação impõe um verdadeiro dever ao Legislador de busca dos caminhos de maior economia, eficiência e celeridade para viabilizar a imposição tributária, o que poderá ser alcançado com intensificação da participação dos administrados na gestão tributária e possibilidade de solução extrajudicial de conflitos entre a Administração e os contribuintes*”.⁴⁸

A abertura de diálogo entre fisco certamente seria incrementada com a possibilidade de conciliação para solução de controvérsias tributárias na Justiça Federal, o que tende a priorizar a consecução do interesse público na medida em que permite ao administrador que busque a forma de solução que melhor atenderá o interesse envolvido. Por exemplo, por certo não vale a pena manter interminável questionamento judicial de crédito tributário sabidamente não devido pelo contribuinte, quer em razão de evidências que tenham sido apuradas em análise técnica,⁴⁹ quer por força da incidência de determinação legal ou entendimento jurisprudencial consolidado que afasta o lançamento tal como realizado pela autoridade fiscal.

Interessante destacar que a Procuradoria da Fazenda Nacional edita periodicamente Atos Declaratórios que a dispensam de contestar e/ou apresentar recurso em se tratando de matérias cujo entendimento jurisprudencial já tenha sido con-

⁴⁷ *Direito Tributário Participativo. Transação e arbitragem administrativas da obrigação tributária*, p. 45.

⁴⁸ *Arbitragem e transação em matéria tributária*, p. 196.

⁴⁹ Perícia judicial ou mesmo diligência durante o julgamento na esfera administrativa.

solidado em favor do contribuinte.⁵⁰ 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.⁵¹

Helena Taveira Torres destaca, ademais, que “*o princípio jurídico e técnico da praticabilidade ou praticidade da tributação, que se deve estender aos meios de resolução de controvérsias, deve ser repensado e posto como condição de eficiência administrativa*”, destacando “*a importância da garantia de certeza e praticabilidade dos tributos, como meio de igualdade e segurança jurídica para os contribuintes*”.⁵²

A doutrina italiana salienta que as formas de transação envolvendo a administração pública é tradicional no sistema e, especificamente na seara tributária, traz benefícios que resultam na consecução do interesse público, sobretudo em se considerando o tempo que seria necessário para término dos litígios não fosse a possibilidade de acordo entre fisco e contribuinte.⁵³

⁵⁰ Vide, p.ex., Parecer PGFN/PGA/Nº 2683/2008 e Parecer PGFN/PGA/Nº 206/2009.

⁵¹ questiona-se a *efetividade* da medida pois, a despeito de os procuradores serem dispensados de questionar judicialmente as controvérsias cujos méritos tratem de questões pacificadas, o contribuinte permanece sendo coagido a buscar o judiciário para defesa de seus interesses ainda que o assunto tenha sido decidido jurisprudencialmente em seu favor pois não há mecanismo perante as autoridades fiscais que o libere do questionamento judicial para fins de ver prevalecer seu direito. Ou seja, há fértil campo para que autoridade fiscal e contribuinte acertem postura para fins de evitar que questionamentos desnecessários e cuja solução pode ser antecipada antes mesmo de proposta medida judicial competente.

⁵² Arbitragem e transação em matéria tributária, p. 196.

⁵³ Confira-se o original:

“L’applicabilità della transazione anche alle pubbliche amministrazioni è da tempo del secondo ottocento; anche se, ovviamente, per la parte dell’attività amministrativa che è assoggettata al diritto comune e sempre nel rispetto del c.c. ordine pubblico.

La transazione ha trovato finora espressioni rilevanti in materia fiscale, di esportazione e regime doganale. Se ne auspica l’applicazione generalizzata anche in altri settori, come gli appalti pubblici, specie AL fine di definire preventivamente gli oneri finali complessivi delle opere, delle forniture o dei servizi oggetto degli

Há, no entanto, aspectos que podem advogar contra a conciliação tributária. Tratemos, nesse tocante, da questão da corrupção.

É notório que a corrupção se encontra enraizada nos mais diversos setores da sociedade brasileira. De outro lado, afastar instituto deveras benéfico sob a justificativa de que sua inviabilidade residiria na ampla possibilidade de indevido conluio entre sujeitos da relação jurídico-tributária não parece razoável, afora contribuir para um afastamento cada vez mais acentuado da consecução do melhor interesse público. Evitar o diálogo apenas e tão somente em razão de haver margem para percebimentos de vantagens indevidas é postura que não coaduna com o dinamismo e com a complexidade das atuais relações que envolvem poder público e administrado, mormente na seara tributária.

Acerca da corrupção na transação entre fisco e contribuinte, Hugo de Brito Machado⁵⁴ salienta que a regulamentação da transação contribuirá para o combate à corrupção justamente por haver exigência de que a fiscalização tributária justifique a conveniência e pertinência do termo a ser firmado, proporcionando sempre uma atuação transparente e oficializando as transações que surgirão.

CONCLUSÃO

A crise dos processos judiciais tributários, que são custosos, morosos e ineficientes, e sua pouca efetividade clamam pela busca de formas de solução que prestigiem a celeridade, o diálogo entre fisco e contribuinte e também contribuam para

appalti, e di prevenire Il contenzioso. In effetti, i tempi di definizione di queste controversie sono particolarmente negativi per Il pubblico interesse, specie quando sono stati assunti provvedimenti cautelari Che ritardano la realizzazione dell'appalto" (CHITI, Mario, in La forme di risoluzione delle controversie con la pubblica amministrazione alternative alla giurisdizione, p. 9).

⁵⁴ In Transação e arbitragem no âmbito tributário, p. 127.

uma tributação participativa.

A atual concepção de interesse público, voltado ao interesse da coletividade e superada a tradicional dicotomia público x privado, igualmente contribui para que meios alternativos ao judicial estatal sejam postos à disposição do fisco e contribuintes para fins de solução de controvérsias tributárias.

Nesse contexto, também considerando que quer no CTN, quer na Constituição Federal, há impeditivo de que o ente tributante renuncie ao crédito tributário, entende-se pela viabilidade de que a lei venha a dispor sobre as possibilidades de o fisco e contribuinte solucionarem suas controvérsias mediante conciliação.

Tal disposição certamente contribuiria para um adequado tratamento ao conflito fiscal federal e para desafogar a Justiça Federal e também os Tribunais Regionais, na medida em que muitos casos poderiam ser solucionados sem a necessidade de julgamento e tramitação por todas as instâncias judiciais.



BIBLIOGRAFIA CITADA:

BLAKE, Susan; BROWNE, Julie; SIME, Stuart. *A practical approach to Alternative Dispute Resolution*. Oxford: University Press, 2011.

CARNEIRO, Athos Gusmão. A conciliação no novo Código de Processo Civil. Disponível em <http://download.rj.gov.br/documentos/10112/1015391/DLFE-51740.pdf/REVISTA3046.pdf>. Acesso em 24.12.2013.

CHITI, Mario. Le forme di risoluzione delle controversie com

- la pubblica amministrazione alternative alla giurisdizione. *Rivista Italiana di diritto pubblico comunitario*, Milano, a. 10, n. 1, p. 1-23, 2000.
- DACOMO, Natalia de Nardi. *Direito Tributário Participativo. Transação e arbitragem administrativas da obrigação tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.
- DE LUCA, Gianni, *Compendio di Diritto Tributario*. XX Ed. Edizioni Giuridiche Simone, 2012.
- DINAMARCO, Cândido Rangel. *Instituições de direito processual civil*. Volume III. São Paulo: Malheiros, 2001.
- FALSITTA, Gaspare. *Manuale di Diritto Tributario – parte generale*. 8ª ed. Revisada. Casa Editrice Dott. Antonio Milani. Padova: Cedam, 2012.
- FERRARA, Frabco Batistoni e BELLÈ, Brunella, *Diritto tributatio processuale*. 4ª ed. Casa Editrice Dott. Antonio Milani: Cedam, 2011.
- GONÇALVES, Pedro. *Entidades privadas com poderes públicos*. Coimbra: Almedina, 2005.
- GRINOVER, Ada Pellegrini. Os fundamentos da justiça conciliativa, in *O Processo – II Série*, Gazeta Jurídica, Brasília, 2013.
- MACHADO, Hugo de Brito. Transação e arbitragem no âmbito tributário. In SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de; GUIMARÃES, Vasco Branco. (org.) *Transação e arbitragem no âmbito tributário. Homenagem ao jurista Carlos Mario da Silva Velloso*. São Paulo: São Paulo: Ed. Fórum, 2008.
- MANCUSO, Rodolfo de Camargo, *A resolução dos conflitos e a função judicial no contemporâneo Estado de Direito*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.
- _____. O plano piloto de conciliação em segundo grau de jurisdição, do Egrégio Tribunal de Justiça de São Paulo, e sua possível aplicação aos feitos de interesse da Fazenda Pública. In MARINONI, Luiz Gui-

- Iherme (Coord). *Estudos de Direito Processual Civil – homenagem ao Professor Egas Dirceu Moniz de Aragão*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005.
- MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro – administrativo e judicial*. São Paulo: Dialética, 2003.
- MARTINS, Pedro A. Batista. O Poder Judiciário e a arbitragem: quatro anos da Lei nº 9.307/96. 3ª parte. *Revista Forense*. v. 98, n. 359, Rio de Janeiro: 2002.
- MENDONÇA, Priscila Faricelli de. Transação e arbitragem nas controvérsias tributárias, dissertação de mestrado, FDUSP, 2013.
- OLIVEIRA, Gustavo Justino de. *Direito administrativo democrático*. Belo Horizonte: Fórum, 2010.
- SALLES, Carlos Alberto de. *A arbitragem na solução de controvérsias contratuais da administração pública*. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2011.
- SANTAMARIA, Baldassarre, *Diritto Tributario, parte generale*. Sexta Edizione. Milano, Giuffrè Editore: 2008.
- SILVA, Eduardo da e DALMAS, Samis Bahlis, Câmara de Arbitragem da AGU e modelo arbitral brasileiro: aproximações e distinções, *in Revista de Processo*, v. 217, p. 341.
- SOUZA JR., Lauro da Gama. Sinal verde para a arbitragem em parcerias público-privadas (a construção de um novo paradigma para os contratos entre o Estado e o investidor privado). *Revista Brasileira de Arbitragem*, n. 8, out-dez/2005, p. 7-40.
- TARTUCE, Fernanda. Mediação como meio de composição de conflitos civis, dissertação de mestrado, FADUSP, 2007.
- TORRES, Heleno Taveira.
_____. Arbitragem e transação em matéria tributária. *In* JOBIM, Eduardo; MACHADO, Rafael Bicca (coord.). *Arbitragem no Brasil: aspectos jurídicos rele-*

vantes. São Paulo: Quartier Latin, 2008. Princípios de segurança jurídica e transação em matéria tributária. Os limites da revisão administrativa dos acordos tributários. In SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de; GUIMARÃES, Vasco Branco. (org.) *Transação e arbitragem no âmbito tributário. Homenagem ao jurista Carlos Mario da Silva Velloso*. São Paulo: São Paulo: Ed. Fórum, 2008, p. 299-330.

_____. Transação, arbitragem e conciliação judicial como medidas alternativas para resolução de conflitos entre administração e contribuintes – simplificação e eficiência administrativa. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, No. 86, 2002, p. 40-64.

TORRES, Ricardo Lobo. Transação, conciliação e processo tributário administrativo equitativo. SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de; GUIMARÃES, Vasco Branco. (org.) *Transação e arbitragem no âmbito tributário. Homenagem ao jurista Carlos Mario da Silva Velloso*. São Paulo: São Paulo: Ed. Fórum, 2008.

VOLPI, Elon Kaleb Ribas. Conciliação já Justiça Federal. A indisponibilidade do interesse público e a questão da isonomia. *Revista da PGFN*. Ano 1, No. II, p. 139-164.