MEIOS ALTERNATIVOS DE RESOLUÇÃO DE LITÍGIO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA: A EXPERIÊNCIA AMERICANA E SUA APLICABILIDADE NO BRASIL

*ALTERNATIVE DISPUTE RESOLUTION IN TAX LAW: THE AMERICAN
EXPERIENCE AND YOUR APPLICABILITY IN BRAZIL*

*Mariana Cruz Montenegro
Procuradora da Fazenda Nacional*

SUMÁRIO: Introdução; 1 Sistema Tributário Americano; 1.1 Common Law e civil Law; 1.2 Modelo de Execução Fiscal Administrativa e Judicial; 2 Meios Alternativos de Solução de Conflitos nos Estados Unidos; 3 Aplicação da ADR em matéria tributária pelo governo americano; 4 Tipos de acordos previstos na legislação tributária americana; 4.1 Transação; 4.2 Parcelamento fiscais 4.3 Mediação e Arbitragem em matéria fiscal; 5 Utilização de alguns meios alternativos de solução de conflitos no Brasil; 6 Ameaças e Oportunidades na utilização da ADR em matéria fiscal; 7 Conclusão. Referências.

RESUMO: O presente artigo discorre sobre os meios alternativos de resolução de conflito em matéria tributária. Demonstra por números que o processo de execução fiscal brasileira é ineficiente. Assim, o trabalho apresentado tem por objetivo, à luz da experiência americana, encontrar soluções para o ultrapassado modelo brasileiro de recuperação do crédito público que prejudica, em última análise, toda a sociedade, pois evita a entrada de recursos suficientes nos cofres públicos para o desenvolvimento de políticas públicas. Para isso, traça um paralelo entre as características do sistema tributário americano e brasileiro, buscando explicar as diferenças existentes entre ambos. Depois, identifica os meios alternativos de solução dos conflitos existentes nos Estados Unidos, sobretudo em matéria fiscal. Por fim, analisa a possibilidade da aplicabilidade da experiência americana no direito tributário pátrio diante das ameaças e oportunidades que giram em torno da matéria. Conclui que o Brasil precisa adotar mecanismos de cobranças e recuperação do crédito público mais céleres e flexíveis, com vista a atender o princípio constitucional da eficiência.

PALAVRAS-CHAVE: Meios Alternativos de Composição de litígio. Matéria Tributária. Experiência Americana. Acordos Tributários. Sistema Tributário Brasileiro.

ABSTRACT: This article discusses about the alternative dispute resolution in tax law. Attempts to demonstrate, by numbers, that the brazilian administrative collection procedure is inefficient. Thus, the paper aims to find solutions to overcome the Brazilian model of recovery of public credit that affect, ultimately, the whole society, because they prevent the entry of sufficient resources for the public coffers development of public policy. Examines the similarities and differences between american and brazilian tax system. Next, identify alternative means of conflict existing in the United States, especially in tax matters. Finally, it analyzes the possibility of the applicability of the American experience in tax law paternal face of threats and opportunities that revolve around the issue. It concludes that Brazil must adopt mechanisms collections and recovery of public credit more flexible in order to meet the constitutional principle of efficiency. Palavras chave: Meios Alternativos de Composição de litígio. Matéria Tributária. Experiência Americana. Acordos Tributários. Sistema Tributário Brasileiro.

KEYWORD: Alternative Dispute Resolution. Tax law. American Experiense. Tax Agreement. Brazilian Tax System.

INTRODUÇÃO

Recentemente, o Instituto de Pesquisa Econômica aplicada – IPEA comprovou, por meio de um estudo sobre o custo médio do processo de execução fiscal, que o modelo processual brasileiro atualmente utilizado para a recuperação de créditos da Fazenda Pública requer sérias mudanças.

A pesquisa demonstrou que o processo de execução fiscal, que representa 34,6% de toda a carga processual da Justiça Federal, dura em média oito anos para sua conclusão no primeiro grau. Somente três quintos dos processos de execução fiscal subsistem à etapa de citação e poucos são os devedores que procuram apresentar defesa. Existem penhora de bens em apenas 15% das execuções fiscais, sendo que desse universo 2,6 % dos processos resultam em leilão judicial de bens e 0,2% geram recursos suficiente para quitar o débito.

Ademais, a probabilidade de o executivo fiscal obter êxito ou fracassar é quase idêntica, uma vez que em 33,9% dos casos a baixa ocorre em virtude do pagamento da dívida e 27,7% das extinções ocorrem por prescrição ou decadência.¹ Somado a esse problema, o custo médio para o processamento da execução fiscal é muito alto. Somente na Justiça Federal de Primeiro Grau, excluído o custo com embargos e recursos, esse valor é de quatro mil trezentos e sessenta e oito reais²

Os números não mentem e reforçam os argumentos desde muito tempo defendidos por vários juristas, qual seja: a execução fiscal não é eficiente e abarrotta o judiciário com processos muitas vezes fadados ao fracasso seja pela não localização do devedor, seja pela prescrição intercorrente em razão da não localização dos bens do devedor.

O modelo que se tem é centrado na atuação do Poder Judiciário, para onde se deslocam as discussões fiscais, produzindo-se impressionante multiplicação de procedimentos e de medidas, com prejuízo para a Administração e para os Administrados, orçados sobremodo nos custos que provocam. Os resultados são pífios [...]. O modelo atual é inadequado e precisa de urgente revisão.³

1 Comunicado IPEA nº 83. Custo Unitário do Processo de Execução Fiscal na Justiça Federal, 31 de março de 2011.

2 Estima-se que para as execuções fiscais cobradas pela PGFN otimizar-se-ia sobremaneira a carga de trabalho no contencioso da PGFN se o ajuizamento se desse no valor acima de R\$20.000,00 (vinte mil reais).

3 GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *A Execução Fiscal Administrativa no Direito Tributário Comparado*. Belo Horizonte: Fórum, 2009. p. 11.

É preciso pensar em outros meios eficientes para a cobrança executiva do crédito público, pois no modelo atual o devedor tem somente duas alternativas antes da judicialização: pagar ou parcelar sua dívida. Na maioria dos casos, o devedor prefere encaminhar a discussão para o judiciário, pois conhece as deficiências do sistema e sabe que vai ganhar tempo para se desfazer dos seus bens.

Assim como no Brasil, o custo do processo judicial nos Estados Unidos é muito elevado e somado ao alto grau de litigiosidade, inerente a sociedade americana, exigiram algumas reformas no sistema Judiciário americano.⁴ Todavia, cuida esclarecer que a sobrecarga de processos no judiciário americano está mais ligada às causas de natureza cível⁵, mas especificamente às *punitive damages*, que são indenizações pagas a título de punição do réu, decorrentes do seu comportamento negligente, mal intencionado e imprudente.⁶

O problema nem poderia ser decorrente da matéria fiscal, uma vez que nos Estados Unidos se adota a chamada execução fiscal administrativa, entretanto algumas soluções apresentadas para evitar o excesso de judicialização de conflitos no sistema americano podem ser aplicadas também aplicadas no âmbito fiscal brasileiro, a exemplo da *Alternative Dispute Resolution - ADR*.

O presente trabalho pretende, à luz da experiência americana, encontrar soluções para o ultrapassado modelo brasileiro de recuperação do crédito público que prejudica, em última análise, toda a sociedade, pois evitam a entrada de recursos suficientes nos cofres públicos para o desenvolvimento de políticas públicas.

Adiante traçaremos um estudo comparado entre o sistema tributário brasileiro e o americano, de modo a primeiro compreender as diferenças existentes entre os dois modelos, para depois sugerir não simplesmente a adoção de novos institutos, mas sim a adaptação dos mesmos ao direito pátrio, buscando a efetividade na cobrança e na recuperação do crédito público.

4 Em 1991, o Conselho de Competitividade do Presidente, liderado pelo então Vice-Presidente, noticiou que os EUA tinham se tornado "uma sociedade litigiosa", na qual "o litígio cobra necessariamente um pedágio terrível da economia americana". O relatório então apresentado citou a estimativa de que "o advogado médio toma US\$ 1 milhão por ano da produção de bens e serviços do país". Cf. ZUCKERMAN, Adrian A. S. *Civil Justice Crisis: Comparative Perspectives of Civil Procedure*. Oxford: Hardback, 1999. p. 13; p. 20.

5 De acordo com um artigo na página da *Citizens for a Sound Economy*, todos os anos mais de 15 milhões de demandas cíveis são processadas só na Justiça estadual, a um custo superior a R\$3,85 bilhões.

6 Em um esforço para frear a crescente indústria das indenizações, a Suprema Corte dos Estados Unidos, em decisão proferida em 2003, limitou o valor da reparação que alguém pode pedir a título de danos punitivos.

Guido Fernandes Silva Soares traduziu bem os percalços do comparativismo jurídico e ensinou⁷:

Deve ficar esclarecido que, no Direito Comparado, o que se tem em mira é conhecer termos em comparação, na dupla tarefa de: 1º) conhecer cada termo, isoladamente, na sua individualidade e especificidade; 2º) neles distinguir elementos de presença comum e, a partir do descobrimento de valores comuns, realizar a comparação.

1 SISTEMA TRIBUTÁRIO AMERICANO

Dentre os tributos federais, estaduais e municipais existentes nos Estados Unidos, o imposto de renda assume destaque relevante na história da tributação americana. A sua criação foi resistida desde o século XIX, pois a população norte-americana, capitalista e de fundo calvinista, entendia que esse tipo de tributo traduzia uma penalização do trabalho.

Com o advento da emenda constitucional 16, oriunda de uma reforma tributária, o Congresso Nacional Americano foi autorizado a fazer lei com o objetivo de lançar e cobrar impostos sobre rendas de qualquer origem, sem rateio entre os diversos Estados da federação e sem levar em conta qualquer recenseamento ou enumeração⁸.

A segunda fonte do direito tributário americano é o Código de Imposto de Renda Americano, doravante *Internal Revenue Code - IRC*⁹, estando abaixo apenas da Constituição Federal. Por essa razão, esse instrumento normativo foi utilizado exaustivamente, no presente

7 SOARES, Guido Fernando Silva Soares. *Common Law: Introdução ao direito dos EUA*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999. p. 21

8 "The Congress shall have power to lay and collect taxes on incomes, from whatever source derived, without apportionment among the several States, and without regard to any census or enumeration." The 16th Amendment to the Constitution of the United States of America

9 The Internal Revenue Code The first income tax was enacted in 1916. Various annual revenue acts added new laws to the first income tax law. In addition, Congress passed other acts levying other taxes, including acts setting a tax on estates and gifts. These various acts were codified in 1939 into the Internal Revenue Code ("IRC"). The IRC of 1939 was amended annually and was recodified in 1954 as the Internal Revenue Code of 1954. This Code, too, was amended and revised annually. In 1986 Congress recodified the tax levied at the federal level. The current code, which continues to be revised and amended annually, is now about two thousand pages long. The IRC is codified in Title 26 of the United States Code .BURNHAM, Willian. Introduction to the law and Legal System of the United States. St. Paul, Minn: West Group, 2002. p. 625.

trabalho, como base para a análise comparativa entre o sistema tributário americano e o sistema tributário brasileiro.

Nesse capítulo traçaremos algumas diferenças entre os dois sistemas tributários, desde as diferenças entre a família do direito que estão inseridos, ou seja, *Civil Law e Comum Law*, bem como os modelos de execução fiscal adotado por ambos os países.

1.1 COMMON LAW E CIVIL LAW

Primeiramente, faz-se necessário tecermos algumas considerações sobre as diferenças entre o *Civil Law* e o *Common Law*, famílias do direito adotados no Brasil e nos Estados Unidos respectivamente.

O *Common Law* tem origem anglo-saxônica e baseia-se nos costumes e usos. É mais conhecido como direito não escrito, uma vez que a sua análise é feita de forma casuística, ou seja, parte do caso concreto para solucionar as controvérsias presentes e futuras, por meio dos precedentes proferidos pelo Poder Judiciário. Todavia, nos Estados Unidos também aplica-se o direito codificado, chamado de *Statute Law*.

Diferente dos americanos, o Brasil sofreu influência romana-germânica e adotou a família da *civil law*. Esse sistema é pautado basicamente por leis escritas e códigos. Diante do caso concreto, deve-se aplicar a lei que mais se adequa, ou seja, parte-se primeiro das construções teóricas para só então estabelecer princípios. Os costumes têm aplicação secundária como forma de complementação quando não há leis tratando sobre determinado assunto.

Atualmente, existe uma aproximação entre o direito americano e o direito brasileiro, pois seus conceitos estão sofrendo influências um do outro. O direito americano tem uma tendência a adotar a legislação para conferir maior certeza e segurança nas relações jurídicas, vide o crescimento das leis nos Estados Unidos. Por outro lado, no direito brasileiro, o advento da reforma do judiciário instituiu as chamadas súmulas vinculantes muito semelhantes as *stare decisis* americana, uma vez que os tribunais inferiores estão obrigados a seguir a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

Entender a origem do direito pátrio, explica um pouco a razão do excesso de formalismo existente nos processos de cobrança fiscais brasileiro. Todavia, esse indicador isoladamente não se justifica, pois outros países que sofreram influência romana-germânica, como Portugal e Espanha, possuem modelos mais flexíveis de recuperação do crédito público.

1.2 MODELO DE EXECUÇÃO FISCAL ADMINISTRATIVA E JUDICIAL

O sistema tributário americano tem uma grande diferença em relação ao sistema tributário brasileiro, pois permite o agente fiscal utilizar tanto a cobrança administrativa (*administrative collection procedure*), como a cobrança judicial (*foreclosure action*), garantido maior eficiência no exercício das suas atividades.

Se por um lado a agência fiscal americana, denominada *Internal Revenue Service –IRS*, ou simplesmente *The Service*, tem muita força coercitiva para constrição administrativa, podendo penhorar de ofício até mesmo salário sem a intervenção do judiciário¹⁰, a sociedade colabora entendendo que pagar tributário é um verdadeiro exercício de cidadania (*Voluntary Compliance*). Segundo o ilustre Arnaldo Godoy¹¹:

A ideologia do direito tributário norte-americano centra-se na figura do voluntary compliance, por meio da qual espera-se que cada pessoa informe com diligência e transparência todos os ganhos e deduções que possa identificar, pagando o montante devido, em nome do bem comum. O contribuinte é responsável para informar ao fisco com clareza e honestidade os valores que deve (self-assessment). A prisão de Al Capone ilustra eloquentemente a sanha do fisco norte-americano em desfavor do sonegador de impostos.

Nos Estados Unidos utiliza-se essencialmente a execução fiscal administrativa como meio de recuperação do crédito público justamente para se evitar a judicialização de litígios a qualquer custo. A relutância do governo norte-americano em usar processo judicial como mecanismo de execução fiscal reflete os custos e o tempo gastos em discussão judiciária. Percebe-se claramente nesse modelo a tradução do pensamento pragmático americano.

No Brasil, não é possível a expropriação de bens pela via administrativa. Assim, restada infrutífera a cobrança amigável, deve-se necessariamente recorrer ao poder judiciário, o que gera uma sobrecarga de execuções fiscais com poucas chances de êxito em razão da demora no seu processamento, não localização de bens e até mesmo do próprio devedor, vide os resultados da pesquisa do IPEA supramencionados.

10 SZKLAROWSKY, Leon Frejda. *Execução Fiscal*. Brasília: ESAF, 1984. p.25 e ss.

11 GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *Direito Tributário Comparado e Tratados Internacionais Fiscais*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2005. p.71

O Projeto de Lei nº 5080/09, em tramitação no Congresso Nacional, propõe uma alteração nessa realidade na medida em que transfere parte dos procedimentos atualmente exercidos pelo Poder Judiciário para a esfera administrativa. O objeto do legislador é de desafogar o Poder Judiciário, atribuindo o exercício de medidas executivas ao Poder Executivo, conferindo maior agilidade à cobrança e efetividade à recuperação do crédito público. Ressalta-se que o referido Projeto de Lei resguarda o direito do contribuinte de se insurgir contra as medidas do fisco, podendo propor as ações que entender convenientes.

Todavia, mesmo essa proposta híbrida de execução fiscal administrativa desde o seu nascedouro sofreu severas críticas em razão das mudanças que possivelmente provocarão no cenário processual e tributário brasileiro. Esse temor demonstra claramente que a população brasileira, sobretudo os operadores do direito, precisa passar por uma mudança cultural para enxergar os institutos jurídicos de forma mais pragmática, com mais foco nos resultados e menos nas normas.

Cuida esclarecer que não se fará um estudo mais profundo do modelo ideal de execução fiscal. A idéia é indicar instrumentos utilizados no direito americano que possam contribuir para a recuperação mais efetiva do crédito público, com auxílio inclusive do próprio devedor, que, diante da sua realidade financeira, pode propor soluções e meios para a resolução do seu problema, mesmo que isso signifique não pagar a integralidade do crédito, mas pelo menos parte dele.

Dessa forma, o próximo tópico tratará dos meios alternativos de solução dos conflitos, conhecido nos Estados Unidos como *Alternative Dispute Resolution - ADR*, bem como apresentará a experiência americana na solução de conflito em matéria fiscal.

2 MEIOS ALTERNATIVOS DE SOLUÇÃO DE CONFLITOS NOS ESTADOS UNIDOS

A Resolução Alternativa de Litígios é um tópico de discussão em quase todos os periódicos jurídicos e revistas de direito americano, bem como é uma disciplina obrigatória na maioria das faculdades de direito nos Estados Unidos, em razão dos resultados eficientes, traduzidos na redução de despesas e de tempo dos litígios.

Os meios alternativos de resolução de conflito, conhecidos como *Alternative Dispute Resolution - ADR*, são instrumentos de política pública adotados pelo governo americano, com o objetivo de evitar a

sobrecarga de ações no Poder judiciário, podendo ser referência para o governo brasileiro resolver o problema do excesso de ajuizamento de execuções fiscais.

Trata-se de mecanismos para a solução de conflitos sem a intervenção do Poder Judiciário, que proporcionam inúmeros benefícios para as partes, quais sejam: mais rapidez na resolução da disputa; menos dispêndio de dinheiro; mais participação das partes envolvidas; maior flexibilidade na negociação; redução de estresse; maior satisfação dos interessados¹².

Engloba uma variedade de métodos a partir do qual as partes litigantes poderão optar. Os tipos mais comuns são: a mediação (*mediate*), a arbitragem (*Arbitration*), avaliação do caso (*case evaluation*), conciliação (*conciliation*).

Na mediação, um terceiro, por meio de sugestões não vinculativas, auxilia as partes envolvidas a encontrar uma solução para as suas controvérsias. O mediador não decide como as disputas serão resolvidas, apenas oferece sugestões e encoraja as partes a autocomposição. A mediação é útil quando há um ambiente polarizado nas disputas em que as partes, não foram capazes de iniciar um diálogo produtivo, ou quando as mesmas chegaram a um impasse aparentemente insuperável.

Uma das técnicas de *ADR* mais difundidas internacionalmente é a arbitragem. Envolve a apresentação de uma disputa para um indivíduo imparcial ou neutro que resolve o conflito por meio de uma decisão vinculativa, através da heterocomposição. Este árbitro é selecionado diretamente pelas partes ou designado por uma agência de arbitragem. Segundo este método, a decisão do terceiro, não é uma simples recomendação, geralmente tem força de lei, mas sem estabelecer um precedente legal.

Na Califórnia, existem dois tipos de arbitragem. Arbitragem privada oriunda de acordo entre partes envolvidas na disputa, que ocorre fora dos tribunais e, normalmente, é vinculante. Assim, a decisão do árbitro é definitiva e não caberá interposição de recurso no judiciário. A arbitragem judicial é aquela que trata de um caso referido pelos tribunais. Nesse caso, a decisão não é vinculante, a menos que as partes concordem. A parte insatisfeita com a decisão pode apresentar recurso no judiciário num prazo determinado.

¹² Vantagens apresentadas pelo professor Scott Macewen, no curso de verão sobre *Fundamentals of the Us Law*, na Thomas Jefferson School of law, em julho de 2011.

Observa-se que nos Estados Unidos ainda existe outra técnica, muito parecida com a mediação chamada de Avaliação do Caso (*Case Evaluation ou Early neutral evaluation*), um terceiro imparcial fornece uma avaliação não vinculativa, às vezes, por escrito, mostrando as partes de um litígio uma perspectiva objetiva sobre os pontos fortes e fracos de seus casos. É apropriado quando o litígio envolve questões técnicas ou de fato que se prestam a uma avaliação por peritos. Esse método é usado vários tribunais de todo o país, incluindo Tribunais Distrital dos EUA. É geralmente utilizada no início da disputa e economiza tempo e dinheiro das partes.

Existem outros tipos de ADR além desses elencados, como a facilitação (*facilitation*), nesse caso o terceiro, normalmente não se torna tão envolvido nas questões substantivas como faz um mediador, pois se concentra em fornecer instrução processual para as partes ensinando como o grupo deve fechar o acordo. O facilitador pode ser o membro de uma das partes na controvérsia ou pode ser um consultor externo.¹³

3 APLICAÇÃO DA ADR EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA PELO GOVERNO AMERICANO

Em razão das inúmeras vantagens advindas da utilização da ADR, o governo federal americano vem tentando encontrar um meio menos oneroso e mais eficiente para a resolução de litígios com os contribuintes.

No início da década de noventa, houve a grande expansão dos meios alternativos de resolução de conflito nos Estados Unidos com o forte apoio do governo federal e dos estados federados. A aplicação da ADR cresceu em praticamente todos os setores da sociedade americana.

Em 1990, o Congresso Nacional americano publicou dois estatutos que promoveu a expansão da ADR no governo federal. O primeiro, chamado de *The Administrative Dispute Resolution Act (ADRA)*

13 "ADR is not one single form or process of dispute resolution, but rather a concept that embraces and offers a variety of methods from which disputing parties may choose. There is a great variety of methods from which disputing parties may choose. There is a great variety of ADR techniques: negotiation, conciliation, facilitation, mediation, fact-finding, mini-trials, arbitration, and use of ombuds, or any combination". Outros tipos de ADR podem ser vistos artigo chamado "Uso de meios alternativos para solução de conflitos: a experiência norte-americana". Trata-se do trabalho apresentado pelo o advogado da União, Wilson Fontes Ribeiro, ao término do curso "Theory and Operation of a Modern National Economy: A Sixteen-Week Study Program", na George Washington University (Minerva Program), no início de 2005.

dava às agências federais autoridade para usar esses meios alternativos para resolver grande parte dos litígios administrativos, com a inserção das exigências da *ADR* em todos os seus contratos de bens e serviços. O segundo, denominado *Negotiated Rulemaking Act* (NRA), determinava que as agências reguladoras deveriam usar a negociação no âmbito administrativo.

Ao mesmo tempo, o Congresso aprovou o ato que previa a reforma no sistema judicial americano *The Civil Justice Reform Act*, exigindo que todos os tribunais distritais federais desenvolvessem planos para a implementação de procedimentos de *ADR* no âmbito de suas atribuições para combater custos e prazos em contencioso civil.

Cabe informar que a utilização da *ADR* ganhou força no governo federal americano depois que o presidente Clinton emitiu um memorando presidencial, no ano de 1998, declarando:

Como parte de um esforço para tornar o funcionamento do Governo Federal mais eficiente e eficaz, e para incentivar a resolução consensual de litígio nas questões controvertidas envolvendo os Estados Unidos, incluindo a prevenção de disputas, eu determino que cada agência federal deve tomar medidas para promover uma maior utilização da mediação, da arbitragem, da avaliação neutra antecipada, das ouvidorias agência, e outras técnicas de resolução de conflitos.(tradução livre)

Em observância a determinação acima, através da reforma na legislação fiscal federal americana (*Reform Act de 1998*), também conhecida como *Bill of Right* do Contribuinte, foram introduzidas numerosas alterações ao *Internal Revenue Code*, dentre elas a previsão de utilização dos meios alternativos de resolução alternativa de litígios.

Dessa forma, em busca da eficiência e da celeridade, o IRS tem implementado uma série de técnicas alternativas para resolução de conflito de processos de disputa, como mediação (*Agreement to mediate*), arbitragem (*Arbitration Agreement*), e em vários acordos, a exemplo do parcelamento (*installment Agreement Request*).

Tratam-se de formas factíveis de evitar a litigância fiscal no âmbito do poder judiciário. Segundo o Dr. Arnaldo Godoy, após a utilização desses métodos, “verifica-se estatisticamente que o volume de execuções fiscais, administrativas ou judiciais tem diminuído muito nos últimos anos”.¹⁴

14 GODOY. *A execução fiscal administrativa no direito tributário comparado*. p. 122.

4 TIPOS DE ACORDOS PREVISTOS NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA AMERICANA

4.1 TRANSAÇÃO

A transação é conhecida como *settlement of tax dispute*. Está regulamentada ao longo do *Internal Revenue Code – IRS*, especialmente nos §§ 7121 e 7122 do capítulo 74 e o § 7430 do capítulo 76.

Os citados dispositivos, de um modo geral, tratam dos procedimentos necessários para o fechamento do acordo entre fisco e contribuinte (*closing agreement*), traçam as características do acordo e a atuação da autoridade responsável (*commissioner of the internal revenue service*).

O IRS também prever a chamada proposta qualificada de transação (*qualified offer*), definida como a proposta feita pelo contribuinte que produz efeitos imediatos antes da análise do agente fiscal, mesmo que depois de um determinado prazo seja rejeitada. É instrumento que facilita a realização da transação na medida em que obstaculariza que o fisco rejeite a proposta, nas circunstâncias que enumera.

A transação é um ato discricionário da autoridade fiscal americana que leva em consideração as características específicas e fáticas do contribuinte. Em regra, o acordo pode ser firmado quando o contribuinte apresenta boas razões para a celebração, fornece documentos necessários para subsidiar seu pedido e não há desvantagens para o fisco.

Uma vez firmado o acordo de transação (*agreed case*) será definitivo e conclusivo. As partes obrigam-se ao pactuado, o acordo não pode ser modificado, exceto na hipótese de fraude, e submete-se a controle periódico por parte dos agentes fiscais norte-americanos.

Exemplificando, no caso *Kretchmar v. United States* julgado pela *United States Claims Court* em 1985 tem-se exemplo ilustrativo dos efeitos da transação em âmbito de direito tributário nos Estados Unidos da América. Os autores Frank e Bertha Kretchmar requereram restituição referente a recolhimento de imposto de renda, juros e penalidade, orçados U\$ 19,006.05, U\$27,404,64 e U\$24,250,02, referentes aos exercícios de 1976, 1977 e 1978, respectivamente. A ré, representada pelo IRS, alegou que a matéria fora objeto de transação, e que os autores haviam preenchido e encaminhado para o fisco norte-americano o formulário 870-D. Invocou-se a doutrina da *Equitable Estoppel*, que em versão roufenha para a nossa língua significaria algo próximo a doutrina da preclusão equitativa. Isto

é, a adesão à matéria transacionada suscita no aderente a renúncia a eventuais direitos de insurgência, em face do acordado. A corte aceitou a tese defendida pelo IRS, determinando que o acordo fosse mantido, em homenagem ao princípio da estabilidade contratual que este deve suscitar.¹⁵

Em que pese os acordos de transação possam ser realizados no âmbito judicial ou administrativo, a maior parte deles ocorre na Divisão de Apelação (*Appeals Division*), cuja sede está localizada em Washington. “Esta tem por missão resolver controvérsias com contribuintes, administrativamente, em regime de imparcialidade, em comprometimento com a confiança pública na integridade e eficiência da agência do imposto de renda.”¹⁶

A transação pode ocorrer a qualquer momento antes do julgamento definitivo do litígio, todavia, se a transação é resolvida ao longo de uma discussão administrativa ou judicial (*post-docketing settlements*), o magistrado pode vincular à parte a proposta por ele fixada. Assim, a proposta decorre de um arbitramento do juiz, pois mesmo que uma das partes não concorde com os termos do acordo, o magistrado pode concedê-lo unilateralmente

Existem vários tipos de procedimentos formais que conduzem à transação antes do julgamento definitivo da lide que podem culminar em parcelamento da dívida, explicitado melhor no próximo item.

4.2 PARCELAMENTO FISCAIS

O plano de parcelamento mensal é geralmente a maneira mais fácil de estabelecer um acordo para pagar os impostos devidos ao fisco americano, no caso do contribuinte não ser financeiramente capaz de pagar sua dívida fiscal.

O contribuinte pode parcelar o débito com o fisco, utilizando o formulário 9465, que está disponível no sítio do IRS¹⁷. Ressalta-se que a própria Receita Federal Americana recomenda ao contribuinte que, antes de solicitar um acordo de parcelamento, considere alternativas

15 GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *Transação e arbitragem no direito norte-americano*. In: SARAIVA, Oswaldo Othon de Pontes Filho; GUIMARAES, Vasco Branco (org.). *Transação e arbitragem no âmbito tributário*. Belo Horizonte: Fórum, 2008. p. 420.

16 Ibid., p.425.

17 Disponível em: <<http://www.irs.gov/>>

menos dispendiosas, como o empréstimo bancário, uma vez que é cobrada uma taxa para a formalização do acordo.

Tão logo seja formalizado o parcelamento, os pagamentos das prestações podem ser feitos por cheque, ordem de pagamento, cartão de crédito, levantamentos automáticos de conta corrente, dentre outros, todavia, a taxa aplicada varia de acordo com o meio escolhido. Nesse caso, a Receita Federal irá aceitar ou rejeitar a solicitação do acordo de parcelamento geralmente dentro de um período de trinta dias.

É importante saber que existem vários tipos de acordos de parcelamento oferecidos pela Receita Federal que devem ser escolhidos de acordo com o orçamento e as restrições financeiras do devedor. Alguns acordos são mais fáceis de obter, basta que o devedor atenda aos requisitos objetivos fixados pela Receita Federal e preencha alguns formulários disponíveis no sítio do IRS.

É a hipótese do acordo de Parcelamento Garantido (*Guaranteed Installment Agreement*), pois a Receita Federal é obrigada a concordar com um plano de parcelamento do contribuinte se o saldo devedor não exceder a dez mil dólares, incluindo multa e juros, e o valor dos pagamentos mensais quitem a sua dívida dentro de três anos. Ressalta-se que o contribuinte também deve atender a todos os seguintes critérios: durante os últimos cinco anos fiscais, deve ter cumprido todas as obrigações devidas com o fisco e não pode ser reincidente em outro pedido de parcelamento; garantir a observância de todas as leis fiscais, enquanto o acordo está em vigor.

Também no acordo de parcelamento simplificado (*Streamlined Installment Agreement*) a Receita Federal poderá aprovar automaticamente o plano de prestação mensal se o saldo devedor for de vinte e cinco mil dólares ou menos, incluindo multa e juros. O contribuinte deve concordar em pagar o saldo devedor em até sessenta meses ou menos e cumprir todas as obrigações com o fisco, enquanto o acordo estiver em vigor.

Se o orçamento do contribuinte não satisfizer os critérios exigidos para os parcelamentos garantido ou simplificado, o devedor deverá negociar o contrato de parcelamento diretamente com um agente de IRS.

Nesse caso, a aprovação do chamado Acordo de Parcelamento Financeiramente Verificado (*Financially Verified Installment Agreement*) dependerá da discricionariedade do agente do imposto de renda em atender, à medida que cai fora das diretrizes do IRS para a aprovação automática do acordo. A Receita Federal exige o preenchimento de uma ficha financeira (Formulário 433-F) para que o fisco possa analisar o rendimento médio do devedor e o seu custo de vida.

Se o valor do débito for maior que cem mil dólares, é provável que a Receita Federal solicite que o contribuinte venda qualquer ativo ou tome um empréstimo bancário para satisfazer algumas das suas dívidas antes de oferecer-lhe este tipo de acordo.

Por fim, se o contribuinte estiver realmente incapaz de pagar seus tributos, deve ser considerada a hipótese do acordo de parcelamento parcial da dívida (*partial payment Installment Agreement*). Este é um tipo de plano de pagamento em que as prestações mensais são baseadas no que o contribuinte realmente pode pagar, depois de tomar em consideração o custo de vida essencial do mesmo. É possível que se pague menos do que é devido, ocorrendo uma espécie de remissão de parte da dívida. Ao contrário de outros tipos de acordos de parcelamento, a Receita Federal rotineiramente re-avalia os termos de acordos de parcelamento parcial a cada dois anos para ver se o contribuinte pode ser capaz de pagar mais.

O descumprimento das condições do parcelamento terá conseqüências devastadoras para o devedor, pois o fisco sairá a sua procura (*field investigation*), exigirá o pronto pagamento de todos os valores devidos, além de aplicar outras penalidades.

4.3 MEDIAÇÃO E ARBITRAGEM EM MATÉRIA FISCAL

A arbitragem e a mediação são mecanismos utilizados para a resolução de conflitos também em matéria tributária federal nos Estados Unidos. As regras gerais sobre esses institutos estão dispostas no *Administrative Dispute Resolution Act*.

Por outro lado, a regulamentação específica está prevista no §7123 do Capítulo 74 do IRC, sistematizada nos seus anexos por meio do modelo de acordo de mediação (*Agreement to mediate*) e do modelo de acordo de arbitragem (*model arbitration agreement*).

Há previsão de dois procedimentos de arbitramento. O primeiro deles não é vinculante, denomina-se de mediação (*mediation*); o segundo vincula as partes (*arbitration*). A mediação (*non-binding mediation*) é a tentativa de resolução de questão aberta em recursos administrativos (*appeals procedures*), bem como também tem por objetivo ajustar adequadamente questão não acordada no procedimento prévio de transação.¹⁸

18 GODOY. *Transação e arbitragem no âmbito tributário*. p.437.

A mediação auxiliará o contribuinte e o fisco a encontrar uma solução para a controvérsia, aberta em sede de recurso administrativo. Para atingir esse objetivo, o mediador irá funcionar como um facilitador e ajudará a definir as questões, e promover negociações de acordo entre as partes. Entretanto, não significa que o mediador vai dar aconselhamento jurídico aos participantes.

Cuida informar que no âmbito tributário o processo de mediação é opcional. O mediador será escolhido pelas partes e pode ser ou não um funcionário do IRS.

Até duas semanas antes da audiência de mediação, cada parte apresentará à outra e ao mediador uma lista com os nomes e os dados das pessoas que irão participar da sessão de mediação (testemunhas, consultores, advogados), incluindo a designação de pelo menos uma pessoa com a autoridade para tomar decisão.

As partes podem desistir da mediação a qualquer momento e por qualquer motivo antes da tomada de decisão, por meio da notificação escrita para a outra parte e para o mediador. Os participantes concordam em agir de “boa fé” na mediação e trabalhar em direção a um acordo satisfatório. “A boa-fé” significa um dever positivo para ouvir às preocupações e sugestões dos participantes e comunicar honestamente e com integridade.

As partes devem observar a “cláusula de confidencialidade das comunicações”. Tudo que é produzido no curso da mediação não podem ser divulgado e nem ser utilizado em qualquer processo futuro. A violação desta cláusula exigirá do infrator o pagamento de custas razoáveis, despesas e encargos adicionais, incluindo honorários advocatícios, referentes à violação. Será considerada inadmissível se for utilizada em processo administrativo posterior

Arbitragem é outra opção disponível do IRS, e pode ser solicitada para solucionar questões de fato, que já estão em grau de recurso em processo administrativo, ou após tentativas frustradas de fechamento de acordo sob as regras do §7121 do *Internal Revenue Code*.

Arbitragem não pode ser utilizada para casos que envolvem questões jurídicas, questões que estão sendo discutidas em qualquer tribunal judicial e naquelas que o contribuinte não agiu de boa fé, durante as negociações de resolução, dentre outras limitações.

A arbitragem é opcional e pode ser requerida pelo o contribuinte ou pelo fisco, após consultar a outra parte. Deve constar do acordo de arbitragem a identificação do árbitro, a remuneração do árbitro, a forma como as partes irão dividir o custo, bem como a proibição de comunicação da parte com o árbitro.

A designação do árbitro é realizada a partir de uma lista de pessoas elegíveis qualificadas pelo IRS. Dentro de quinze dias, o contribuinte deve escolher três nomes da lista encaminhada pelo IRS e classificá-los em ordem de preferência.

A decisão do árbitro será vinculativa sobre as questões que impediam o contribuinte e o fisco de chegar a um acordo. Assim como a mediação, o processo é confidencial e não pode ser divulgado por qualquer das partes, participantes ou árbitro.

Embora a arbitragem seja um processo mais formal do que as outras formas de técnicas de resolução alternativa de litígios, tem vantagens sobre o litígio, pois fornece um conjunto de regras de evidências, dentro de um processo de contraditório descontraído, que pode ser benéfico para os contribuintes, sobretudo aqueles que não possuem representação legal.

Analisaremos no próximo tópico a possibilidade de adaptação da experiência americana na resolução de conflito em matéria fiscal no Brasil, diante das ameaças e oportunidades que o atual sistema tributário brasileiro oferece.

5 UTILIZAÇÃO DE ALGUNS MEIOS ALTERNATIVOS DE SOLUÇÃO DE CONFLITOS NO BRASIL

O Brasil também adota algumas técnicas alternativas de resolução de conflitos que podem ocorrer dentro ou fora do processo jurisdicional. É o caso da conciliação prevista em vários dispositivos do ordenamento jurídico brasileiro, exemplificados abaixo¹⁹:

- a) a estrutura do procedimento trabalhista, pautado na tentativa de conciliação;
- b) o atual inc. IV do art. 125, CPC, que determina ao magistrado o dever de tentar conciliar as partes a qualquer tempo;
- c) os Juizados Especiais, também estruturados para a obtenção da solução autocomposta;
- d) a possibilidade de transação penal;
- a) a inclusão de uma audiência preliminar de tentativa de conciliação no procedimento ordinário(art. 331 do CPC), sendo possível, ainda, a inclusão no acordo judicial de matéria estranha ao objeto litigioso (art. 475-N,III,CPC);
- f) a possibilidade de homologação do acordo extrajudicial, transformando-o em título executivo judicial (art. 475-IV,CPC, e art. 57, Lei Federal n. 9.099/1995)

19 DIDIER, Fredie Jr. Curso de Direito Processual Civil. *Teoria Geral do Processo de conhecimento*.9. ed. vol I. Salvador: Jus Podium, 2008. p. 75-76.

A própria arbitragem no Brasil é regulamentada pela Lei Federal n.º 9.307/96. O instituto pode ser constituído por meio da convenção de arbitragem que compreende tanto a cláusula compromissória, bem como o compromisso arbitral.

A cláusula compromissória é a convenção firmada previamente e abstratamente pelas partes, fixando a arbitragem como meio de solução dos eventuais conflitos que venham a ocorrer. Por outro lado, o compromisso arbitral é o acordo de vontade que submete uma controvérsia concreta, já existente, ao juízo arbitral. Implica em renúncia da atividade jurisdicional, todavia, permite-se o controle judicial da sentença arbitral, apenas em relação à sua validade, sem rediscutir a matéria que já foi decidida.

No âmbito do governo federal, os permissivos legais contidos no art. 11 da Medida Provisória n.º 2.180-35/2001 e na Lei Complementar n.º 73/93, trouxeram disposições destinadas a evitar que a solução de controvérsias se transferisse para a esfera judicial.

Em 2007, com o advento da Portaria n.º 1.281, de 27 de novembro de 2007, foi criada a Câmara de Conciliação e Arbitragem da Administração Federal (CCAF), cuja principal atuação é solucionar amigavelmente os conflitos entre os órgãos da União e as entidades da Administração Federal Indireta. Por meio da Portaria n.º 1.099, de 28 de julho de 2008, a CCAF passou também a conciliar as controvérsias com os Estados e o Distrito Federal.

Todavia, a temática dos meios alternativos de resolução de conflito no Brasil, tradicionalmente, tem sido circunscrita a ambientes jurídicos nos quais se debatem as tutelas de direitos patrimoniais disponíveis, restringindo-se muitas vezes ao mundo empresarial.

Fredie Didier Jr., na linha de outros renomados doutrinadores brasileiros, entende que a arbitragem no Brasil não é inconstitucional, pois se trata de manifestação da autonomia privada do cidadão ao resolver litígios patrimoniais e disponíveis ²⁰.

Não há qualquer vício de inconstitucionalidade na instituição da arbitragem, que não é compulsória; trata-se de opção conferida a pessoas capazes para solucionar problemas relacionados a **direitos disponíveis**. Não se admite arbitragem em causas penais. Ademais, a Emenda Constitucional n.º 45/2004 consagra a arbitragem em nível constitucional, no âmbito trabalhista (art. 114, §§1º e 2º, CF/88)

Cuida reiterar que essa limitação não existe nos Estados Unidos. Foi demonstrado anteriormente que é possível transacionar desde causas de natureza fiscal até crimes contra a vida, em busca da eficiência e da celeridade na resolução dos conflitos sem a intervenção do poder judiciário.

6 AMEAÇAS E OPORTUNIDADES NA UTILIZAÇÃO DA ADR EM MATÉRIA FISCAL

No Brasil ainda luta-se contra a questão da indisponibilidade do crédito público que impede a aplicação de técnicas inovadoras para a recuperação do crédito público. É preciso que o fisco tenha liberdade para negociar as dívidas tributárias para atuar, em última análise, em nome da sociedade. Todavia, a doutrina mais tradicional pende para a não utilização da transação, mediação e arbitragem na matéria fiscal.

Tal posicionamento está pautado na alegação de que esse ramo do direito deve observar ao princípio da legalidade estrita. Assim, haveria necessidade da edição de uma lei específica para a utilização desses mecanismos em matéria tributária.

Esse argumento não se sustenta, pois o Código Tributário Nacional²¹ - CTN possui dispositivos normativos que permitem expressamente a transação como meio extinção do crédito tributário:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário: [...]

III - a transação;

Art. 171. A lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e conseqüente extinção de crédito tributário.

Parágrafo único. A lei indicará a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso.

Ademais, encontra-se em tramitação no Congresso Nacional o Projeto de Lei nº 5082/2009 que regulamenta a chamada Lei de Transação Geral em matéria tributária. Com a edição da referida lei, “estar-se-ia cumprindo o desígnio constitucional sobre o princípio da legalidade em

²¹ BRASIL. Código Tributário Nacional, art. 156, III; art. 171 e 176

sede administrativa, pois se autorizaria o encontro de vontades entre as partes e os limites de manobra da Administração Pública”.²²

O referido anteprojeto prevê a adoção de procedimentos de prevenção de conflitos tributários, mediante soluções alternativas de controvérsias tributárias, além da transação, como o termo de ajustamento de conduta tributária, quando se tratar de débitos inscritos em dívida ativa.

É importante esclarecer também que, sob a ótica do direito administrativo vigente no Brasil, o crédito público pode ser negociado, pois são considerados interesses secundários em razão de serem quantificados monetariamente. “Os interesses da Fazenda Pública, por representarem o que a doutrina denominou de interesses públicos secundários, podem ser sim, nos estritos limites legais, objeto de transação tributária, prevista em dispositivos do CTN.”²³

São disponíveis, nessa linha, todos os interesses e os direitos deles derivados que tenham expressão patrimonial, ou seja, que possam ser quantificados monetariamente, e estejam no comércio, e que são, por esse motivo e normalmente, objeto de contratação, que vise a dotar a Administração ou seus delegados, dos meios instrumentais que os habilitem a satisfazer os interesses finalísticos que justificam o próprio Estado.²⁴

Outro argumento levantado diz respeito ao risco da queda do recolhimento voluntário do tributo, em razão do efeito conhecido como “indução negativa”, pois os maus pagadores poderiam ser estimulados a não pagar suas dívidas em razão da possibilidade de obter o perdão. Entretanto, não haveria estímulo aos maus pagadores, se antes de conceder a transação o fisco verificar se a empresa tem condições de pagar, acessando a sua conta bancárias, por exemplo. Ademais, o acordo só deve ser fechado se verificar que o contribuinte não é devedor contumaz, evitando a reincidência de acordo de transação.

22 MORAIS, Carlos Yuri Araújo. Transação e arbitragem em matéria tributária: a experiência estrangeira e sua aplicabilidade no direito brasileiro. In: SARAIVA, Oswaldo Othon de Pontes Filho; GUIMARAES, Vasco Branco (org.). *Transação e arbitragem no âmbito tributário*. Belo Horizonte: Fórum, 2008. p. 490.

23 ADAMS, Luís Inácio Lucena; MARTINS, Luiz Dias Filho. A transação no Código Tributário Nacional (CTN) e as novas propostas normativas de lei autorizadora. In: SARAIVA, Oswaldo Othon de Pontes Filho; GUIMARAES, Vasco Branco (org.). *Transação e arbitragem no âmbito tributário*. Belo Horizonte: Fórum, 2008. p. 31.

24 Idem apud MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. Arbitragem nos contratos administrativo. In: *Mutações do direito administrativo*. Rio de Janeiro, 2007. p 277-280.

Verifica-se que atualmente o único meio que o contribuinte dispõe para negociar com o fisco é o parcelamento. Têm-se cerca de cento e cinquenta e oito bilhões de reais em créditos parcelados, valores altos diante de uma dívida ativa equivalente a quase um trilhão de reais. Todavia, o parcelamento, além de ser apenas causa de suspensão do crédito tributário, diferente da transação que é causa de extinção do crédito tributário, tem os seus critérios para concessão pré-fixados nas disposições legais, inexistindo concessões mútuas.

Outro meio alternativo de resolução de conflitos refutado pela doutrina é a arbitragem em matéria tributária, sobretudo porque retira do poder público o controle da cobrança, transferindo esse poder para um árbitro, livremente escolhido pelas partes, que deve oferecer resposta rápida e equitativa do problema.

O indigitado Projeto de Lei nº 5082/2009 não tratou com exatidão o instituto da arbitragem, mas prever a criação de Câmara Geral de Transação e Conciliação da Fazenda Nacional – CGTC, órgão vinculado ao Ministério da Fazenda que, segundo a proposta, vai promover a transação e a conciliação de débitos tributários de empresas em dificuldades.

Teme-se o risco de conflito entre as competências da CGTS com as atribuições do Conselho de Contribuinte, que decide em segunda instância os recursos envolvendo questões fiscais federais. Contudo, as decisões do Conselho não produzem efeito de coisa julgada, podendo ser reformadas pelos tribunais, o que não reduz o excesso de litigiosidade no âmbito do Judiciário.

Por fim, é importante ressaltar que a aplicação dos meios alternativos de resolução de conflito no Brasil está em consonância com princípio da eficiência administrativa, incluído no caput do art. 37 da Constituição Federal, pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998, diminuirá a litigiosidade no judiciário e permitirá uma atuação mais célere e transparente da administração tributária.

7 CONCLUSÃO

A experiência americana demonstra que os meios alternativos de resolução de conflitos em matéria tributária, em especial a transação e a arbitragem, constituem ferramentas eficazes, rápidas e flexíveis para a cobrança e recuperação do crédito público.

A utilização e a adaptação desses mecanismos no sistema tributário brasileiro certamente reduzirá o alto grau de litigiosidade no âmbito do poder judiciário, evitando o crescimento exponencial do

número de demandas judiciais, uma vez que tanto o devedor e como o fisco poderá dispor de soluções administrativas para a resolução do problema.

Todavia, exige-se uma mudança cultural na sociedade brasileira com vistas a diminuir o excesso de formalismo que engessa a atuação do gestor público na satisfação do crédito fiscal. Para isso, é preciso tratar os institutos jurídicos de forma mais pragmática, com mais foco nos resultados e menos nas normas, em observância ao princípio constitucional da eficiência. É assim que pensam os americanos.

REFERÊNCIAS

BARRET, Jerome T. *A history of Alternative Dispute Resolution: the story of a political, cultural, and social movement*. United States: HB printing, 2004.

BURNHAM, Willian. *Introduction to the Law and Legal System of the United States*. St. Paul, Minn: West Group, 2002.

COMUNICADO IPEA n° 83. *Custo Unitário do Processo de Execução Fiscal na Justiça Federal*, 31 de março de 2011. Disponível em: <http://ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/comunicado/110331_comunicadoipea83.pdf> Acesso em: 13 out. 2011.

DIDIER, Fredie Jr. *Curso de Direito Processual Civil. Teoria Geral do Processo de conhecimento*. 9. ed. vol. I. Salvador: Jus Podium, 2008.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *A Execução Fiscal Administrativa no Direito Tributário Comparado*. Belo Horizonte: Fórum, 2009.

_____. *Direito Tributário Comparado e Tratados Internacionais Fiscais*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2005.

_____. *Direito nos Estados Unidos*. Barueru: Manole 2004.

_____. Transação e Arbitragem no Direito Norte-Americano. In: SARAIVA, Oswaldo Othon de Pontes Filho; GUIMARAES, Vasco Branco (org.). *Transação e Arbitragem no Âmbito Tributário*. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

MORAIS, Carlos Yuri Araújo. Transação e Arbitragem em Matéria Tributária: a experiência estrangeira e sua aplicabilidade no direito brasileiro. In:

SARAIVA, Oswaldo Othon de Pontes Filho; GUIMARAES, Vasco Branco (org.). *Transação e arbitragem no âmbito tributário*. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

MORGAN, Patrícia T. *Tax Procedure and Tax Fraud in a Nutshell*. St. Paul: West Group, 1999.

RIBEIRO, Wilson Fontes. *Uso de meios alternativos para solução de conflitos: a experiência norte-americana*. Disponível em <http://www.anauni.org.br/portal/filesartigos/alternative_wilson.pdf >. Acesso em: 13 de outubro de 2011.

SOARES, Guido Fernando Silva Soares. *Common Law: Introdução ao direito dos EUA*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

SZKLAROWSKY, Leon Frejda. *Execução Fiscal*. Brasília: ESAF, 1984.

ZUCKERMAN, Adrian A. S. *Civil Justice in Crisis: Comparative Perspectives of Civil Procedure*. Oxford: Hardback, 1999.