

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE MINAS GERAIS
Programa de Pós-Graduação em Direito

**TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA NO PARADIGMA DO ESTADO
DEMOCRÁTICO DE DIREITO SOCIOECONÔMICO CULTURAL:
o tênue limite entre a afronta ao dever fundamental de pagar
tributos e a mutação da legalidade estrita rumo a juridicidade
consensual dialógica**

Anna Carla Duarte Chrispim

Belo Horizonte
2009

Anna Carla Duarte Chrispim

**TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA NO PARADIGMA DO ESTADO
DEMOCRÁTICO DE DIREITO SOCIOECONÔMICO CULTURAL:
o tenuous limite entre a afronta ao dever fundamental de pagar
tributos e a mutação da legalidade estrita rumo a juridicidade
consensual dialógica**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito.

Orientador: Flávio Couto Bernardes

Belo Horizonte
2009

FICHA CATALOGRÁFICA

Chrispim, Anna Carla Duarte

C554t Transação tributária no paradigma do Estado Democrático de Direito socioeconômico cultural: o tênue limite entre a afronta ao dever fundamental de pagar tributos e a mutação da legalidade estrita rumo a juridicidade consensual dialógica/ Anna Carla Duarte Chrispim. Belo Horizonte, 2009.
187f.

Orientador: Flávio Couto Bernardes
Dissertação (Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Programa de Pós-Graduação em Direito
Bibliografia.

1. Direito Tributário. 2. Transação (Direito). 3. Estado democrático de Direito. I. Bernardes, Flávio Couto. II. Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Faculdade Mineira de Direito. III. Título.

CDU – 336.2.022

Bibliotecária: Débora Marinho – CRB - 1928

Anna Carla Duarte Chrispim

Transação tributária no paradigma do Estado Democrático de Direito socioeconômico cultural: o tênue limite entre a afronta ao dever fundamental de pagar tributos e a mutação da legalidade estrita rumo a juridicidade consensual dialógica.

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito.

Flávio Couto Bernardes (Orientador) – PUC Minas

Edimur Ferreira de Faria

Misabel de Abreu Machado Derzi

Belo Horizonte, 31 de março de 2009.

AGRADECIMENTOS

A DEUS.

A Nossa Senhora Aparecida, à Sagrada Família e a Santo Expedito, que não me permitiu deixar para amanhã novamente.

A minha mãe, Dona Anna e a meu pai, Seu Mário, que me deram o colo e o tino; o pão e o ensino; o barco e o norte; a vela e a sorte.

À Anninha, de quem a simples existência me basta. Meu sol, meu conforto, meu mundo.

Ao Léo, para quem a sigla ANAC diz tudo que sinto.

A meu irmão Kiko, o único e predileto do meu coração. A Itália e a Fátima que não são as únicas, mas também são do coração.

À família Duarte a quem saúdo na pessoa de meus falecidos avós, Carlos e Francisca. À família Chrispim, a quem agradeço nas pessoas de Mário e Maria e da matriarca Marília que, sem nunca ter dado à luz filho algum de seu ventre, é um pouco mãe de todos nós.

Ao Divulgação e ao Zelu e a todos aqueles que talvez nem saibam o quê significaram na minha história.

Ao Marcus, pelo primeiro namoro com a academia. Ao Ivan Ribeiro de Lima, pelas suas incansáveis aulas ao término das sessões do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais. Ao Fernando, pela primeira carta de recomendação. Aos professores Paulo Neves de Carvalho (*in memoriam*) e Pedro Paulo de Almeida Dutra, pelas lições do mestrado da UFMG.

Aos companheiros de um passado remoto entre o Inácio e a Casa de Afonso Pena: Rômulo, Amandino, Tati, Bruno. Aos coleguinhas de classe do presente que rejuvenesceram meus dias com seus frescores.

Ao professor Edimur, pelo incentivo constante. Ao professor Álvaro, pelas primeiras palavras de orientação a tão desorientada criatura.

À Professora Misabel, pelo exemplo de ser possível ser mulher e falar de tributos com a seriedade de um firme caráter cidadão – sem esquecer o batom – mas, sobretudo, com o despojamento típico de um espírito livre de prepotência.

Ao Professor Flávio, pelo carinho do acolhimento, pelo cuidado na orientação e pelo tempo despendido.

Na escolha entre soluções e caminhos são preferíveis os caminhos.

Heiddeger

RESUMO

A transação é um instituto acolhido pela legislação tributária brasileira desde a Lei 5.172 de 25 de Outubro de 1966. Entretanto, somente com a apresentação da proposta de regulamentação do instituto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional brasileira, em 2006, é que o instituto começou a ganhar novamente destaque para a comunidade jurídica nacional. Este trabalho busca clarificar o âmbito das discussões a respeito do instituto, sistematizando os argumentos a favor da proposta de uma Lei-Geral de Transação e aqueles argumentos não lhe são favoráveis. Sem dúvida, a transação é um meio eficaz de recuperação do crédito tributário e um método alternativo de resolução de litígios. Mas a doutrina brasileira opõe vários argumentos de oposição à ideia de uma Lei Geral de Transação: a ruptura dos principais cânones do Estado de Direito, a adulteração do conceito de tributo, a impossibilidade de delegação do poder discricionário à Administração Pública em tema de Direito Tributário, a indisponibilidade das receitas tributárias e a consequente antinomia entre art. 3º e art. 171, CTN. Outro aspecto que se aborda aqui é a falta de aparato estatal para a uma implementação segura do instituto e a possibilidade que se abre também à falta de controle da corrupção, mediante o deferimento destes poderes discricionários ao agente administrativo. Assim este trabalho dedica-se a procurar, com base na Teoria Geral do Direito Público contemporânea, as principais linhas do conceito do Estado Democrático de Direito brasileiro, observando, também, sob este paradigma, a mutação dos conceitos de legalidade, discricionariedade, primazia do público sobre o privado, equilíbrio republicano de poderes e o fenômeno da judicialização das relações entre o Estado e os contribuintes. Ato contínuo, se examina também como este novo paradigma impacta o conceito de tributo, não só em termos de legislação tributária, mas também com ênfase na compreensão do instituto sob o ponto de vista do Direito Financeiro, buscando uma definição mais abrangente do instituto que possa, de fato, estar assentada no texto constitucional. Também examina este trabalho, o momento do surgimento e da extinção da relação jurídico-tributária com objetivo de definir a respeito da existência ou não da antinomia apontada entre os arts. 3º e 171 do CTN. Acredita-se que o movimento para a regulamentação das transações em matéria de direito tributário – projeto ainda em construção pelo Ministério da Fazenda do Brasil

- podem ser melhor analisadas após o exame destas questões apresentadas na forma de um contributo para as reflexões sobre o tema.

Palavras-chave: Direito Tributário. Transação. Lei Geral de Transação. Mutação paradigmática: Estado, legalidade, discricionariedade. Primazia do Interesse Público sobre o privado. Indisponibilidade do interesse público. Juridicização das relações entre Estado e Contribuinte.

RIASSUNTO

La transazione è l'istituto contemplato dal Diritto Tributario brasiliano contemporaneo fin dalla Legge 5.172 del 25 ottobre 1966. Frattanto, soltanto dall'inizio delle discussioni proposte dalla Procura Generale della Finanza Nazionale per l'effettiva regolamentazione ed applicazione – dall'anno 2006, è che l'istituto passò a ricevere attenzione della comunità giuridica nazionale. Questo lavoro chiarificare il campo di discussioni ed esporre di forma sistemica gli argomenti favorevoli all'implementazione della proposta di Legge Generale di Transazione della Procura Generale della Finanza Nazionale e a quelli che non sono favorevoli. Senza dubbio la transazione consiste in mezzi efficienti di ricavo della ricetta tributaria e di eseguire metodi alternativi di risoluzione di controversie. Ma esistono vari argomenti di opposizione all'idea di una Legge Generale di Transazione che possono restringersi nelle linee seguenti: la rottura dei principali canoni dello Stato di Diritto, l'alterazione del concetto di tributo; l'impossibilità dell'applicazione discrezionale della legge tributaria, la indisponibilità delle ricette tributarie; l'eventuale antinomia tra l'art. 3º. e l'art. 171 del CTN; la mancanza di apparecchio statale adeguato per sorportare la richiesta amministrativa di questa nuova prospettiva di lavoro, la possibilità di consacrazione sistemica, mediante il differimento di competenza affinché agenti dell'amministrazione tributaria possono eseguire atti di transazione. Così, si cercherà nella Teoria Generale del Diritto Pubblico esaminare quali sarebbero, di fatto, i principali canoni della nozione dello Stato di Diritto e dell'ordine costituzionale brasiliana, specialmente abordando il cambiamento del concetto come stato, legalità, discrezionalità, primazia dell'interesse pubblico sul privato, equilibrio dei poteri repubblicani e la giudicializzazione delle relazioni tra Stato e contribuente. In seguito si vedrà il concetto di tributo non solo sotto l'aspetto del diritto tributario, ma anche sotto l'enfasi del diritto finanziario, cercando una definizione più completa di questo fenomeno giuridico, mediante il questionamento della sua reale delimitazione costituzionale. Sarà anche analizzata la questione del momento del sorgimento, dell'estinzione e delle speci d'estinzione della relazione giuridica tributaria per situare fra queste speci il discusso istituto della transazione, in modo di possibilare la verifica dell'esistenza o non dell'antinomia accusata fra il dispositivo dell'art. 171 e 3º CTN. Si crede che il movimento per la regolamentazione delle transazioni

nella materia di diritto tributario – progetto ancora in costruzione dal Ministero della Finanza del Brasile – possono essere meglio analizzate dopo l'esame di questi discussioni presentati nella forma di un contributo per le riflessione sul tema.

Palavras-chave: Direito Tributário . Transazione . Legge Generale di Transazione. -
Cambiamento paradigmático: Stato, legalità, discrizionarietà. Primazia dell'interesse pubblico sul privato. Indisponibilità dell'interesse pubblico. A giudizializzazione delle relazioni tra Stato e contribuente.

LISTA DE SIGLAS

ABRADT - Associação Brasileira de Direito Tributário
APA - Acordo de Preço Antecipado
ADR - soluções alternativas de disputas
AGU - Advocacia Geral da União
BID - Banco Interamericano de Desenvolvimento
CADÊ - Conselho Administrativo de Defesa Econômica
CGTC - Câmara Geral de Transação e Conciliação
CLT - Consolidação das Leis Trabalhistas
COFINS - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CR/88 - Constituição da República de 1988
CTN – Código Tributário Nacional
FGTS - Fundo de Garantia por Tempo de Serviço
INSS - Instituto Nacional do Seguro Social
OEA - Organização dos Estados Americanos
OAB – Ordem dos Advogados do Brasil
PERDECOMP - Pedido Eletrônico de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso e Declaração de Compensação
PASEP - Formação do Patrimônio do Servidor Público
PGFN - Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
PIS - Programas de Integração Social
RFB – Receita Federal do Brasil
SEBRAE/MG - Serviço de Apoio às Micro e Pequenas Empresas de Minas
STF - Supremo Tribunal Federal
STJ - Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	12
2 A EVOLUÇÃO PARADIGMÁTICA DO DIREITO ESTATAL	16
2.1 O Homem, o pensamento, a palavra e as coisas.....	16
2.2 O Homem, a ciência e o paradigma da modernidade (ou o paradigma da crise).....	20
2.3 O Direito Estatal: um direito surgido em tempo de crise.....	23
2.4 O Direito Estatal na Modernidade Liberal.....	26
2.5 O Direito Estatal na Modernidade Social.....	28
2.6 O Direito Estatal na Modernidade Pós-Social (ou na Pós-Modernidade)	29
2.7 O Instituto da Transação no Contexto da Mutação Paradigmática do Direito Estatal Brasileiro	32
3 O SÍMBOLO TRIBUTO E SEUS SIGNIFICADOS	38
3.1 Aspectos históricos da tributação e o significado jurídico do símbolo tributo na atualidade ocidental	38
3.2 O Símbolo Tributo no Campo do Direito Tributário.....	42
3.3 O símbolo tributo no âmbito do Direito Financeiro.....	46
3.4 A definição constitucional do símbolo tributo no Brasil	48
3.5 A definição de tributo no Código Tributário Nacional e seu fundamento constitucional	50
4 SURGIMENTO DA RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA E TRANSAÇÃO	54
5 A TRANSAÇÃO COMO FORMA DE EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO ...	58
5.1 Considera�es Gerais Acerca da Extinção do Crédito Tributário	58
5.2 A extinção do crédito tributário pelo pagamento em sentido estrito	59
5.3 A extinção do crédito tributário por ato do Estado	61
5.3.1. <i>A remissão</i>	62
5.3.2 <i>Da extinção do crédito por ato do estado-juiz</i>	65
5.4 A extinção do Crédito Tributário pelo Decurso do Tempo: a decadência e a prescrição tributária.....	67
5.5 Extinção do Crédito Tributário mediante formas conciliatórias de interessados sujeitos da relação jurídico-tributária	71
5.5.1 <i>A compensa�o</i>	72
5.5.2 <i>A dação em pagamento</i>	74
6 TRANSAÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO.....	77
6.1 Da Natureza Jurídica da Transa�o no Direito Tributário Brasileiro	78
6.2 A Transa�o como Forma de Procedimento para Decisão Sobre Litígio Instalado em Matéria Tributária.....	83
6.3 Da Competência para Transigir no Direito Tributário Brasileiro	90
6.4 A Transa�o de Crédito Tributário e a Indisponibilidade do Interesse Público Tutelado pelo Art. 171 do CTN.....	99
6.5 A Recupera�o dos Créditos Tributários e a Judicializa�o da Política no Brasil : o papel da transa�o no reequilíbrio das rela�es	104
6.6 A transa�o e o problema da aplica�o da lei mediante ato da	

administração tributária.....	108
6.6.1 A transição de um “modo de pensar tipificante” na aplicação da lei, a um modo de pensar a democracia como ato constante de realização do direito, enquanto manifestação da vontade popular	108
6.6.2 O falso problema de antinomia entre os arts. 3º e 171 do CTN.....	110
6.6.3 Os atos da administração pública tributária: a vinculação à lei e a discricionariedade repensadas sob um novo paradigma.....	112
6.6.4 O impacto da mutação paradigmática do conceito de legalidade sobre a ideia de ato plenamente vinculado e ato discricionário em tema de transação tributária.....	114
6.6.4.1 o ato administrativo plenamente vinculado à lei e o crédito tributário	114
6.6.4.2 Os limites da discricionariedade em matéria tributária	121
6.6.4.3 Praticabilidade como fundamento da discricionariedade.....	124
6.6.4.4 Discricionariedade fundada na técnica.....	127
6.7 Transação, Segurança Jurídica e Proteção à Confiança e a Boa-Fé	134
7 CONCLUSÃO	138
REFERÊNCIAS.....	143
ANEXOS	158

1 INTRODUÇÃO

A transação é instituto contemplado pelo Direito Tributário brasileiro contemporâneo desde a Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. No entanto, somente a partir das discussões propostas pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para sua efetiva regulamentação e aplicação – a partir do ano de 2006 – é que o instituto passou a receber especial atenção da comunidade jurídica nacional.

Desde o início do debate institucional sobre o tema as discussões mantiveram um padrão emotivo, passional e acalorado entre aqueles que encaminhavam a proposta e aqueles que a ela resistiam.

De um lado juristas como Heleno Taveira Torres (2008) e Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy (2008) defendendo bravamente a regulamentação e a aplicação imediata do instituto - tal como proposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - ancorados em experiências internacionais de sucesso, na necessidade de implementação de meios eficientes de arrecadação da receita tributária e da adoção de métodos alternativos de resolução de controvérsias.

Outros, no entanto, capitaneados pelo professor Eurico Marcos Diniz de Santi (2008) e por Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho (2008), afirmando ser impossível a ideia de uma lei geral de transação no Direito Tributário nacional ou pelo menos a ideia de uma lei que transfira ao executivo parcela do poder discricionário na aplicação do instituto.

Em meio a tão acalorados debates e apaixonadas posições, convém ao cientista do direito manter a razão. Por mais que se possa questionar a razão e o método, esses ainda são os instrumentos de que dispõe o cientista das ciências sociais aplicadas para se situar no mundo, frente aos fatos, as realidades e as estruturas que se lhe apresentam, para ponderar e medir o que lhe é posto.

Tentar compreender o instituto da transação em matéria tributária, mediante a concepção de um novo paradigma do direito público, resgatar a sua história, sua natureza, mediante a recuperação das linhas propedêuticas que ancoram a construção de seu conceito, em firmes bases da teoria geral do direito público e do direito tributário consiste no objetivo deste trabalho.

Clarificar o campo de discussões e expor de forma sistêmica alguns dos principais argumentos favoráveis à implementação da proposta de Lei Geral de

Transação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e os que lhes são desfavoráveis consiste em um exercício crítico essencial. Assim, busca-se alinhá-los sem, contudo, apresentar uma proposta alternativa que exigiria, além de uma profunda pesquisa de campo, uma demorada imersão na experiência internacional que aqui será apenas mencionada.

A justificativa da ideia de regulamentar e dotar de efetividade o art. 171 do Código Tributário Nacional (CTN) estriba-se na ineficiência do atual modelo de cobrança do crédito tributário e na necessidade da criação de um conjunto de medidas alternativas que possa alavancar a recuperação destes créditos tributários, na possibilidade de imprimir uma nova feição ao fenômeno da judicialização da relação fisco-contribuinte que, além de impactar negativamente a arrecadação estatal, também onera intensamente a máquina judiciária.

Os principais pontos de oposição à ideia de uma Lei Geral de Transação podem se resumir nas seguintes linhas: a ruptura dos principais cânones da ordem constitucional e da noção do Estado de Direito; a adulteração do conceito de tributo; a impossibilidade da aplicação discricionária da lei tributária; a indisponibilidade das receitas tributárias; a eventual antinomia entre o art. 3º e o art. 171 do CTN; a suposta vedação constitucional à concessão de benefícios fiscais mediante edição de lei geral; o risco ao princípio de equilíbrio fiscal; a falta de aparelhamento estatal adequado para suportar a demanda administrativa desta nova frente de trabalho, a possibilidade de consagração da corrupção sistêmica, mediante o deferimento de competência para que agentes da administração tributária operem atos da transação.

Para verificar se de fato procedem tais afirmativas buscar-se-á na Teoria Geral do Direito examinar quais seriam, de fato, os principais cânones da noção do Estado Democrático de Direito e da ordem constitucional brasileira, especialmente abordando a mutação de conceitos como Estado, legalidade, discricionariedade, primazia do interesse público sobre o privado, equilíbrio dos poderes republicanos e a judicialização das relações entre Estado e Contribuinte.

Assim, optou-se por tratar inicialmente da transição paradigmática imposta ao Estado Moderno e da mutação que se operou no último século no campo do Direito que o regula. Tudo isto envolve uma mutação do estágio inicial da legalidade estrita – típica do estado de direito – ao estágio da juridicidade surgido após a crise da modernidade liberal, que decorreu da insuficiência do referido modelo. A superação

desse paradigma moderno identifica-se também pela passagem do discurso monológico do Estado/Administração a um discurso dialógico entre Estado/Administração e administrados.

Em seguida, abordar-se-á o conceito de tributo não só sob a ótica do direito tributário, mas também sob o enfoque do direito financeiro, buscando uma definição mais completa deste fenômeno jurídico, mediante a indagação da sua real delimitação constitucional e o destaque de sua característica como receita estatal.

Esta abordagem decorre da necessidade do reconhecimento de que a atividade tributária não pode ser entendida sob um ponto de vista reducionista, com preocupação e abrangência restrita aos conceitos da relação jurídico-tributária, suas limitações e efeitos sob a esfera jurídica particular, dentro de uma perspectiva apenas microeconômica e garantista.

Neste contexto, arrecadação tributária deixa de ser compreendida apenas como um conceito nuclear da atividade financeira e passa a integrar um processo coeso e interdependente das atividades estatais compreendidas em uma dimensão macroeconômica na qual se considera o embricamento da economia estatal e privada (sobretudo diante da internacionalização da economia) e não mais apenas à sustentação das atividades materiais impostas ao Estado.

A arrecadação tributária passa a integrar o conceito do macroprocesso fazendário que abrange, além da obtenção de receitas derivadas das atividades lícitas do particular, uma enorme variedade de outros ingressos, o planejamento orçamentário, a execução da despesa pública e o controle democrático de todas estas atividades, sob o ponto de vista formal (certeza e segurança jurídicas decorrentes da adequação ao sistema constitucional) e material (eficiência econômica; comodidade e eficácia administrativa e justiça).

Também será analisada a questão do momento do surgimento, da extinção e das espécies de extinção da relação jurídica tributária para situar, dentre estas espécies, o discutido instituto da transação, de forma a possibilitar a verificação da existência ou não da antinomia acusada entre os dispositivos dos arts. 3º e 171 do CTN.

Nesta mesma esteira, serão analisados os dados publicados pelos órgãos de controle interno e externo, bem como os indicativos de risco de corrupção aceitos pela literatura científica nacional e internacional para verificar se, de fato, tal temor é fundado em mitologia bíblica contra os “cobradores de tributos” ou se é científico o

raciocínio de que o deferimento de competência para que agentes da administração tributária operem atos da transação gera mesmo a possibilidade de incremento e consagração da corrupção sistêmica e a impossibilidade de controle temida por Santi (2008).

Outra questão que se pretende tratar no presente trabalho é a de saber se – eventualmente ultrapassados os pontos impeditivos descritos pelos autores contrários à possibilidade da Lei Geral de Transação – o atual projeto encaminhado pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional é adequado ou não ao sistema jurídico vigente.

Assim, acredita-se que o movimento pela regulamentação da transação no direito tributário brasileiro possa ser melhor compreendido após analisadas estas questões. Contudo, somente se adentrará no mérito de sua possibilidade ou impossibilidade jurídica após examinados a formação e os contornos da relação jurídico-tributária em si e as formas de extinção da relação jurídico-tributária e do crédito que a integra.

Escandidas essas questões, passar-se-á à análise dos argumentos que justificam o encaminhamento do projeto de uma lei geral de transação e por outro lado, aqueles argumentos que justificam a resistência a esta iniciativa.

Por fim, analisar-se-á no presente trabalho se, caso rejeitadas as críticas à possibilidade de uma Lei Geral de Transação, o projeto atualmente assumido pelo Ministério da Fazenda do Brasil é ou não adequado ao sistema jurídico vigente e ao resguardo do interesse público a ele confiado..

Finalmente, no último capítulo, é exposta a síntese das ideias desenvolvidas ao longo da pesquisa e apresentadas as conclusões obtidas com a pesquisa que resultou na elaboração do presente trabalho.

2 A EVOLUÇÃO PARADIGMÁTICA DO DIREITO ESTATAL

2.1 O Homem, o pensamento, a palavra e as coisas

Javé Deus plasmou do solo todos os animais do campo e todas as aves do céu. Conduziu-os à presença do homem, para ver que nome lhes daria: todo ser teria o nome que o homem lhe desse. E o homem deu nomes a todos os animais domésticos, às aves do céu e a todos os animais do campo. (Gn, 2, 19-20).

O verso bíblico demonstra que, pela tradição judaico-cristã, desde a mais remota antiguidade, o homem além de se dedicar a viver, sobreviver e garantir a sobrevivência da espécie dedica-se a nomear e significar o mundo que o cerca. Nomear, significar, compreender, viver e resignificar integram a existência humana tanto quanto nascer, viver, multiplicar, morrer e se transformar.

Assim o homem significa e resignifica a si mesmo e ao mundo que o cerca continuamente e de todas as formas que alcança pelos instintos, pelos sentidos, pelo intelecto ou pela intuição. Sobretudo, o homem externaliza esta significação pelo verbo, pelo símbolo, pela ação – ou por tudo isto combinado em rudimentares ou avançados procedimentos de entender e fazer entender-se. Enfim, dar nome às coisas, significá-las passa a ser mais que um ato isolado, passa a ser um ato mediante o qual o homem se reconhece enquanto homem e reconhece o outro. É mediante a significação que o homem elabora sua individualidade (reconhece-se enquanto homem) e a sua identidade (reconhece os outros homens) e se projeta como espécie dominante (como diferente dos outros animais).

As empreitadas pictográficas dos povos primitivos eram a significação de suas aventuras, de suas vitórias contra a natureza, contra outros povos, de suas crenças. Os monumentos, tal como a escrita pictográfica egípcia, a escrita cuneiforme dos povos mesopotâmios, a escrita comercial cretense, a obra da linhagem de poetas homéricos da mesma forma eram um modo de significar e resignificar a existência.

Assim, desde que o homem comeu da “árvore do conhecimento” (Gn, 2, 19-20) começou a indagar sobre si, sobre o mundo e sobre as coisas e sobre a própria ação de nominar, significar e resignificar.

Nem Platão (1973), após explorar longamente o tema no Crátilo chega à conclusão sobre ser a ação de nominar um ato convencional ou um reconhecimento

da natureza das coisas.

Tornar universais os nomes ou as coisas consistiu em um dos maiores dilemas da filosofia clássica. Segundo Ghisalberti (1997) foi Ockham – inspirado nas palavras bíblicas do Eclesiástico contra a vaidade das muitas falas e influenciado pela doutrina mais radical franciscana – que militou pela eliminação dos entes desnecessários (Princípio da Navalha); pregou a separação entre o teológico e o temporal e a inutilidade da discussão a respeito dos universais (nominando-os de “*flatus vocis*”) para dar relevo à consideração dos entes individuais, inclusive do homem, como única postura investigativa aceitável.

O reducionismo racionalista de Ockham e a consideração do individual como ponto de partida do pensamento humano instauraram assim um movimento filosófico contra-hegemônico que, em meio a tantos outros, foi decisivo para alavancar o desmantelamento do paradigma clássico, traçando as bases filosóficas da modernidade que viriam a substituir o pluralismo jurídico-político medieval e o centralismo social econômico, pelo pluralismo social econômico e centralismo jurídico-político da modernidade. (SAMPAIO, 2004).

A baixa modernidade foi de fato a idade da razão. Tudo certo, límpido, demonstrável e demonstrado. Tudo em seu lugar, inclusive o inexplicável devidamente isolado do ambiente asséptico do pensamento científico moderno¹. Tudo pensado. Tudo registrado e provado. O que era revolução virou regulação, até o ponto em que a racionalidade da técnica tornou-se “a racionalidade da própria dominação”. (ADORNO *et al*, 1985, p.114). Foi quando sobreveio o caos.

As duas grandes guerras lançaram ao chão tudo que havia sido dito, tudo que havia sido pensado e escrito. Todos os nomes e as certezas caíram. Neste contexto, Wittgenstein repensou e reescreveu suas próprias palavras, descobrindo que delas mais importa o uso que o signo. Tudo que se pretendia nominar e todas as verdades que o iluminismo pretendia comprovar quedaram-se diante do horror da guerra e de todos os males que se perpetraram ancorados nas verdades da razão, como a eugenia nazista.

E é assim que a inocência do “Tractatus” migra rumo às “Investigações Filosóficas” descobrindo que: “Nossa linguagem descreve primeiramente uma imagem. O que deve acontecer com ela, como deve ser empregada, isto permanece

¹ A sétima proposição do Tractatus citado por Wittgenstein (2000) dispõe sobre esta assepsia: “o que não se pode falar (provar), deve se calar”.

nas trevas. Mas é claro que deve ser pesquisado, se se quer compreender o sentido de nossas afirmações.”² (WITTGENSTEIN, 2000, p.172, grifo nosso).

E assim, a filosofia e as ciências contemporâneas se depararam com o resumo poético que Goethe ousou fazer da escritura de João³ no princípio era o verbo, mas o verbo não era potência, o verbo era a própria ação. Desvelou-se então que o discurso não apenas descrevia o mundo, mas tampouco era o mundo, ao contrário: o discurso é a matéria mediante a qual é feita e compreendida a vida e a vida é o mundo em ação.

Mas até então a ação tinha um sujeito. A palavra uma voz. O mundo um centro. No medievo a terra era o centro do mundo, no início da modernidade o sol, no seu auge, o homem tornou-se o centro do mundo. Mas são muitos os homens, portanto, tudo o que estava baseado em um só centro, em um sujeito, em uma voz estilhou-se em milhões de pedaços: o que tinha apenas um centro passou a ter muitos outros; o que tinha um só sujeito passou a ter milhares de sujeitos; a palavra, signo monossêmico, passou a ter reconhecidos milhares de significados, usos e sentidos. Foi o início do fim: a crise da modernidade (ou o que alguns chamam de pós-modernidade).

Esta fragmentação do universo estabelece um novo paradigma para as ciências. Se na modernidade o rigor científico se media pela possibilidade de uma só resposta a cada questão levantada, na contemporaneidade o rigor do desenvolvimento da pesquisa científica encontra-se ancorado na fixação de um referencial (mas não na consideração deste como o único correto ou adequado) que possa levar a um ou mais sentidos, cuja adequação só se verifica mediante sua validação no tempo, no espaço, pelo homem individual ou coletivamente considerado.

O compreender para Gadamer (2007) é algo enraizado na situação

² Também nesta obra, o autor aborda as questões relativas à intenção, às circunstâncias, aos gestos, ao silêncio e às imagens. Temas estes que seriam sistematizados nas obras de John Langshaw Austin ao tratar dos atos de fala (o que se diz – ato locucionário; o que contém a fala - ato ilocucionário e; o efeito que a fala produz: ato perlocucionário) e por John Searle ao tratar da linguagem direta e indireta contida no discurso.

³ Para o evangelista João, “No princípio era o Verbo e o Verbo estava com Deus, e o Verbo era Deus. Ele estava no princípio com Deus. Todas as coisas foram feitas por ele, e sem ele nada do que foi feito se fez.” (JOÃO, 1, 1-3). O Fausto de Goethe (sempre a almejar por luz e sempre na escuridão) ao buscar traduzir a escritura de João, na primeira cena do quarto ato, a resume na poesia “no princípio era a ação”. (GOETHE, 2003).

hermenêutica ou seja, em uma situação que pressupõe um dado sujeito, em um horizonte e ambos em um contexto, interagindo não em um círculo vicioso, mas em uma espiral virtuosa, alavancada e possibilitada pelo diálogo.

A sanha classificatória moderna, que distingue as ciências nomotéticas e ideográficas, perde o prestígio e o sentido. A busca da chamada objetividade, da plena revelação do objeto pelo método, tão venerada pelas chamadas ciências naturais e invejadas pelas chamadas ciências humanas, sofrem considerável abalo com a edição e o prestígio das obras de Lorentz e de Einstein. O próprio Einstein (1994) critica a subserviência da modernidade ao método científico “[...] o método científico não nos pode ensinar outra coisa além do modo como os fatos se relacionam e são condicionados uns pelos outros.” (EINSTEIN, 1994, p. 30).

E nesta espiral, a palavra retorna ao seu sentido bíblico: como instrumento, dá nome à realidade; como verbo torna-se realidade/ação; como ato de fé possibilita ao homem criar e recriar o mundo para dominá-lo. Talvez se vivesse hoje, ao invés de João, Goethe (2003) parafrasearia um imaginário apocalíptico: “[...] e no final, restou o verbo [...]”.

Nas ciências sociais aplicadas o isolamento de um objeto em um momento específico além de não parecer inteiramente possível carece de utilidade científica, mesmo porque, maior das vezes, o processo que norteia a formação deste objeto em um “*iter*” temporal contínuo, revela mais sobre a realidade do objeto do que ele próprio. O objeto social nunca está acabado, está sempre em transformação contínua, ininterrupta. O auge de sua formação, de seu aperfeiçoamento é também o início de seu desmonte, de sua morte, de seu esfacelamento para gerar uma nova realidade, um novo objeto.

O homem clássico alumbrou-se com universo, o homem moderno alumbrou-se com o homem envolvido neste universo. À mobilidade ininterrupta e permanente do universo revelada por Heráclito (as águas serão outras no segundo mergulho do homem) Hegel (1999) juntou a mutação ininterrupta e permanente do homem na iteração com o meio (o homem também será outro no seu segundo mergulho).

No entanto, embora o processo de transformação do objeto social seja lento, gradual, dialético, a observação do processo em si é fundada não em suas mudanças graduais muitas das vezes imperceptíveis, mas em marcantes dobradiças históricas – fatos muitas vezes alheios àquele determinado meio científico, mas que passam a influenciar a visão de mundo da humanidade. Tais dobradiças históricas

significam uma mudança de rumo, de direção não só na visão de mundo do cientista, mas no comportamento do homem e da sociedade, nos problemas e nas supostas soluções que inspiram, nos temas que morrem no esquecimento e nos que passam a ser importantes. Tais dobradiças são o que Kuhn (2006) chama de paradigmas. O cientista é um homem e o homem está imerso em seu paradigma. Por isto, ao tratar de transação, ou de qualquer outro instituto jurídico, o cientista deve ter certeza de qual compreensão se tem deste pano de fundo intersubjetivamente compartilhado que ele ousa nominar Estado Democrático de Direito.

2.2 O Homem, a ciência e o paradigma da modernidade (ou o paradigma da crise)

Observar um dado objeto científico e seu processo evolutivo dentro de determinados paradigmas pode tornar mais fácil sua compreensão atual. O direito público ocidental na modernidade transitou por três importantes paradigmas: o liberal, o social e o pós-social. Assim, ao debruçar sobre uma realidade do direito administrativo pós-moderno, observar a evolução paradigmática deste ramo do direito público pode significar um importante auxílio para a exata compreensão do objeto em estudo, no caso deste trabalho, a transação em tema de Direito Tributário.

O direito público ocidental surgiu sob o signo do paradigma liberal. Esse veio montado sobre a ruptura do homem com o todo, significado por Deus e pela igreja medieval. A redescoberta do individual e a realocação e a resignificação do coletivo.

Ao fracionamento sociopolítico do medievo, opunha-se um homem ligado umbilicalmente aos outros homens, filhos de Adão, irmãos em Cristo, abençoados pelo Papa e guiados pela Igreja. Era o “homem coletivo”. Reconhecer a existência autônoma do outro, admitir diferenças e dissensos, destacar-se do todo significava perder-se enquanto homem. Desgarrar-se como ovelha do rebanho.

A ruptura deste paradigma ocorre com a inversão destes pólos, a individualização do humano e a coletivização do sociopolítico. O homem coletivo esfacela e se “*multi-fraciona*” nos milhares de seres individuais. Por sua vez, o espaço sociopolítico fracionário e multifacetado cede lugar a um espaço unificado,

organizado, regulamentado. Cria-se então uma tensão entre esta energia dispersiva emancipatória (na religião, nas ciências e nas artes modernas), e esta outra energia catalizadora regulatória (no Estado e no Direito moderno).

Ocorre que, conforme bem observa Santos (2007), se lutas sociais, políticas, étnicas e culturais – que ocorrem no prazo de uma ou duas gerações – se prestam a aprofundar a crise do paradigma dominante, a transição paradigmática é um objetivo de longo prazo. Por isto, independente de onde e quando se encontre o cientista estará com a cabeça em um paradigma emergente e um ou dois pés fincados no paradigma dominante, ainda que no auge de sua crise e derrocada.

Para esse autor, a modernidade equilibra-se sobre a tensão entre os movimentos emancipatórios e regulatórios. Para Adorno (1995), esta tensão já era admitida por Kant quando reconhece a emancipação como uma categoria dinâmica, um “vir a ser” e não como um “ser”. E é o próprio Kant (2002) quem reconhece a utilidade e a influência da regulação na formulação da autonomia do sujeito – ainda que diante da efervescência dos movimentos emancipatórios – sua conduta emancipa-se moldada pelo imperativo categórico.

Na realidade, essa tensão exprime exatamente a contradição ideológico-dialética já anunciada por Hegel e – se desconsideradas as utilizações ideológicas do conjunto das respectivas obras – a contradição histórico-dialética confirmada por Marx e Engels.⁴

E esta tensão entre emancipação e regulação não é característica do moderno, ao contrário do que assegura Santos (2007). Russel (2004, p.125) identifica esta tensão entre “De um lado o ordeiro e racional e de outro o indisciplinado e instintivo” como o símbolo da alma grega. Segundo ele são estes elementos que Nietzsche nomina de apolíneo e dionisiaco. A característica do moderno é a unidade do núcleo sobre o qual atuam estas forças emancipatórias e regulatórias. A crise da modernidade encontra-se não na ultrapassagem deste estágio de tensão, mas na atomização deste núcleo antes representado pelo sentido de unidade político-social que se corporificou com a formação dos Estados

4 Desprezadas as utilizações ideológicas das obras por seus próprios autores - nem a dialética hegeliana afasta-se da história, nem a dialética de Marxista-Engeliana consegue se afastar do abstrato. Observa-se a concretude de Hegel (2001, p.123) quando afirma ser a história o desenvolvimento do espírito universal do tempo e a abstração de Marx e Engels (1989, p.36) quando afirmam que “Não têm história, nem desenvolvimento; mas os homens, ao desenvolverem sua produção material e seu intercâmbio material, transformam também, com esta sua realidade, seu pensar e os produtos de seu pensar.

Modernos ocidentais.

Este processo de atomização não fez substituir apenas a unidade pela pluralidade do objeto. Também fez o sujeito individual da modernidade reconhecer a existência do outro, fazendo-o descobrir que, além da perspectiva unitária e individual, existia a perspectiva multifacetada do mesmo objeto, tomado por outro sujeito, vista de um outro referencial. Esta atomização da tensão entre o estabelecido e o que está por se estabelecer é uma das principais dificuldades para se formular uma teoria crítica sobre qualquer objeto, sobretudo em relação ao direito.

Além do mais, tal como o cientista, o objeto que ele examina e a própria ciência que ele produz estão envolvidas por um paradigma dominante, mesmo na busca de criar ou trilhar uma rota contra-hegemônica, o que não lhe permite uma visão perspectiva pura. Nisso reside outra das principais dificuldades de elaboração de uma crítica sã.

Nas ciências exatas a unidade e a objetividade de Descartes são substituídas pelo referencialismo e pela subjetividade de Einstein. Nas ciências humanas, a linearidade positivista de Kant (1994) e Kelsen (1996) cedem espaço à espiral hermenêutica de Gadamer (2007) e à Teoria Discursiva de Habermas (1997).

O uso do “corte metodológico” criado pelo iluminismo decartiano – muito útil à facilitação da compreensão – passa a ser também útil à manipulação dos conceitos de acordo com a posição dos agentes no discurso.

Posto isto, melhor pode se situar o cientista do direito se identificar o atual estado de transição paradigmática imposto a sua ciência. Tal transição impacta especialmente ao direito público que em menos de 200 anos criou e fez esfacelar uma série de certezas, prestou-se ao papel de guardião das liberdades e (em nome delas) protetor das veleidades. Vestiu as armas da luta social e (também em nome delas) oprimiu sociedades inteiras.

A transação enquanto instituto do Direito Tributário brasileiro surgiu no primeiro momento de sistematização deste ramo do direito público no Brasil⁵. Ramo então incipiente, ainda marcado pelo auge do positivismo jurídico europeu, de matriz evidentemente patrimonialista e garantista.

⁵ O instituto surge na primeira redação da Lei 5.172/66, menos de 1 ano após a edição da Emenda Constitucional 18, de 01 de dezembro de 1965, primeiro sinal de sistematização constitucional do Direito Tributário no Brasil.

O manejo de um instituto que ficou-se inerte no Código sem qualquer aplicação significativa por cerca de 40 anos merece ser feito de forma diacrônica, contudo, resignificada no âmbito deste novo paradigma: o paradigma da pós-modernidade ou, como preferem alguns, da modernidade pós-social⁶.

2.3 O Direito Estatal: um direito surgido em tempo de crise

O Estado que hoje se conhece e se discute é fruto da modernidade, portanto ele e todo o conhecimento que se produziu e se produz a este respeito erigiu-se e erige-se neste paradigma. Paradigma em plena crise, desde que a razão que conseguiu racionalizar e sistematizar toda a existência humana conseguiu também produzir e justificar a violência e a barbárie das duas grandes guerras mundiais.

Boa parte dos autores do direito estatal moderno, e dos auto-intitulados pós-modernos, identificam a Revolução Francesa ou o período pós-revolucionário como o momento de gênese do direito estatal, especialmente do direito administrativo (o primeiro de seus ramos a surgir e florescer) e de suas derivações.

Segundo Faria (1999, p. 41): “A Revolução Francesa de 1789, coroamento do movimento cultural que teve início no século XVII contra o absolutismo que imperava em quase todo o mundo, foi fator preponderante para o surgimento do Direito Administrativo.”.

Não que nada houvesse antes. São significativas as contribuições do Direito Romano ao direito público estatal. Tanto assim que em sua obra *Direito Administrativo Romano*, Serrigny citado por Enterria e Fernandez (1991) dedica-se a colher textos e títulos esparsos a respeito de tal ramo.

Raggi (1929), por sua vez, em obra publicada para o Curso de Direito da *Università di Genova*, já se referia à introdução oficial da disciplina Ciência da Administração – cujo conteúdo era em grande parte coincidente com o campo do atual direito administrativo – na grade curricular dos cursos de direito da Itália, mediante o “*Regolamento Universitario, del 1882*”.

⁶ Particularmente a autora acredita que o nome mais adequado ainda que não perfeito é mesmo paradigma da pós-modernidade, vez que acredita que todos os pilares que caracterizavam a modernidade já estão em franco movimento dialético de declínio.

Contudo, só após a Revolução Francesa tudo isto tornar-se-ia objeto da ânsia técnico-sistematizadora e cientificista da modernidade, somente aí o direito público estatal viria a ganhar corpo e sistema.

Binenbojm (2007) classifica a identificação da gênese do direito público moderno, especialmente do direito administrativo com a revolução burguesa, não só como um “erro histórico, mas como uma reprodução acrítica de um discurso de embotamento da realidade repetido por sucessivas gerações, constituindo o que Paulo Otero denominou ilusão garantística da gênese”. (BINENBOJM, 2007, p.120).

O autor inspira boa parte de suas críticas no testemunho do professor português contudo, se abre horizontes às novas questões postas, deixa extravasar também um tom tão passional que, pela veemência, esbarra na possibilidade de outra análise tão acrítica quanto aquela que busca desconstruir.

Se por um lado Binenbojm (2007), referenciado apenas na crítica portuguesa, chama acertadamente atenção para o fato da gênese do Direito Administrativo ter um fundo nem tão revolucionário, mas sim autoritário, por outro lado equivoca-se na visão reducionista de que a feição garantística de tal direito não tivesse origem no mesmo movimento.

É que o movimento francês teve ao mesmo tempo a função emancipatória de ruptura com a estrutura medieval para a afirmação dos ideais burgueses (neste ponto relativamente inovadora, libertária e garantista) e a função regulatória de consolidação do novo ideal hegemônico (neste ponto relativamente conservadora, castradora, autoritária) .

Melhor análise, a respeito desta gênese, fez Rivero (1981) ao identificar no “*Ancien Regime*” os elementos de formação deste direito. O autor identifica lá um direito administrativo já formado, mas ainda “como todas as instituições da antiga França, um produto do tempo, não uma construção do espírito. De onde a sua extrema complexidade.” (RIVERO, 1981, p.26). Um direito emaranhado e confuso, ainda não devidamente saneado, depurado pela ânsia sistematizadora do espírito moderno.

O autor – ele próprio inserido no paradigma da modernidade – aponta como características da administração pública no antigo regime: a “confusão das atividades públicas e privadas”, a “confusão no recorte geográfico do país” e a confusão “da atividade administrativa e da actividade judicial.” (RIVERO, 1981, p.27), além, é claro, da centralização e hierarquização progressiva tendente a oferecer um

maior grau de coerência ao conjunto, mas ao mesmo tempo imbricada com as instituições herdadas do medievo.

Para Rivero (1981) a Revolução Francesa caracteriza-se antes pela destruição do que pela gênese, mesmo assim, fazendo surgir do velho o novo, fazendo desaparecer “a quase totalidade da Administração do *Anciën Regime*” e fazendo subsistir aquilo que lhe prestava: “os corpos administrativos especializados, devido ao seu caráter técnico”. Tais órgãos já haviam sido criados no apagar das luzes do antigo regime e sob as influências racionalistas e tecnicistas que deram suporte ideológico e material à própria revolução.

Contudo, não obstante a tendência de boa parte dos publicistas de encontrar neste momento apenas as bases do surgimento e fortalecimento do Direito Administrativo, vale a pena ressaltar que foi aí que também eferveceram e ganharam maior relevo os estudos das ciências das finanças, atividade financeira do Estado que resultariam em estudos sobre a regulação destas atividades pelo direito. Embora a primeira obra de Direito Financeiro reconhecida mundialmente seja a *Gundriss der Finanzrecht*, de autoria do barão austríaco Von Myrbach-Rheinfeld – que, editada em 1910, antecipou-se à codificação proposta por Enno Becker em 1919 – foi exatamente a subordinação da atividade estatal à lei e a sistematização do Direito Administrativo que permitiram a construção e sistematização dos princípios jurídicos que norteariam dali para frente a atividade financeira do Estado e, muito especialmente, a imposição tributária. Tal operação resultaria na consideração de dois novos ramos da ciência jurídica: o Direito Financeiro e o Direito Tributário.

Assim, como advertiu Basavilbaso:

Em toda actividad del Estado, por motivos científicos, pueden ser diferenciados su fin, sus medios y sus normas jurídicas. En relación a La actividad financeira estatal, la determinación del fin es del dominio de la política financeira; la de los médios corresponde a la ciencia de las finanzas y la de las normas jurídicas es de pertencia del derecho financiero. (BASAVILBASO, 1949, v.1, p.178).

Desta forma, em um primeiro momento, quando interesse público e interesse privado afirmavam-se como realidades distintas e antagônicas partiu-se o objeto da ciência como se duas realidades distintas fossem:

- o tributo, receita pública – interesse único e exclusivo do estado estudado

pela ciências das finanças que inspiravam um ramo hermético do direito no qual só os iniciados nas codificações econômicas poderiam se aventurar;

- o tributo, prestação pecuniária criada por lei com um rijo aparato garantista contra a voracidade fiscal do Estado.

Curioso, é que muito do que se ouve, se lê e se escreve até hoje, em tema de Direito Tributário – inclusive sobre um tema tão renovadamente atual como transação – continua fundado nestas mesmas bases, embora, como se verá adiante, tributo não possa mais ser considerado somente como fonte de sustentação financeira da atividade estatal, nem conceituado apenas sob o viés puramente formal e garantista do paradigma moderno liberal.

2.4 O Direito Estatal na Modernidade Liberal

O direito estatal – não só o direito administrativo – nasce e entra em crise com a modernidade transitando em cerca de 200 anos por três paradigmas distintos: o paradigma do estado liberal; o paradigma do estado social e o paradigma do estado pós-social ou pós-moderno.

O que de fato a Revolução Francesa vem construir, segundo o novo conceito de razão (que lança ao mundo um novo olhar, um olhar em “*stacato*”), são os princípios da filosofia política burguesa fundada no primado da lei em oposição à vontade unilateral do rei; na separação dos poderes legislativos administrativos e judiciais, aplicando uma ordem racional destinada a combater a “confusão” mantida pelo “*ancién regime*”; no liberalismo político e econômico e em uma instrumental e conveniente afirmação da liberdade e igualdade dos cidadãos frente ao Estado, em uma oposição claramente contra-hegemônica ao intervencionismo e ao decisionismo do rei.

A revolução afirma a supremacia do legislador sobre o julgador, a prevalência da lei sobre a justiça. A razão abstrata dominando os fatos. A cisão profunda e permanente entre o público e o privado.

Neste contexto, observa-se que a Revolução Burguesa não só destruiu a

velha administração ou construiu a administração revolucionária, mas na ânsia saneadora da razão iluminista, busca também resignificar uma série de realidades e conceitos da forma como lhe pareceu conveniente.

A noção de sistema e o gosto pela uniformidade herdados do antigo regime foram revistos mediante a imposição de um recorte territorial organizador, uniforme hierarquizado e centralizado (estabelecimento em departamentos e comunas).

Já a justificativa do poder e da autoridade estatal ganharam um significado mais adequado aos novos tempos, agora vistos como única forma de garantir o atendimento dos serviços que o Estado – a quem foram atribuídas tarefas específicas e alheias a qualquer intervenção no domínio econômico – deveria prestar aos particulares.

Neste paradigma, tributo só é considerado enquanto prestação pecuniária compulsória, admitida pela lei e cobrada na medida exata da sustentação da máquina estatal mínima e garantidora da própria economia liberal, sob uma ótica garantista e formal. A transação em tema de crédito tributário é admitida, mas apenas como uma técnica de graça e abandono de dívida, como no período diretório na França.⁷ (ESCLASSAN, 2008, informação verbal).

Em um contexto no qual a ciência e a racionalidade passam a significar o motor de toda transformação social, a defesa nacional e internacional, a manutenção da ordem interna e a criação de condições favoráveis ao jogo econômico – bases firmes do casamento entre o liberalismo econômico e o político – tem seu ápice e declínio.

É neste ponto que Santos pontifica sobre a transição ocorrida:

A redução da emancipação moderna à racionalidade cognitivo-instrumental da ciência e a redução da regulação moderna ao princípio do mercado, incentivadas pela conversão da ciência na principal força produtiva, constituem as condições determinantes do processo histórico que levou a emancipação moderna a render-se à regulação moderna. (SANTOS, 2007, p.56).

É o excesso de neutralidade da regulação deste primeiro momento da modernidade que provocará, em última análise, um novo movimento pendular da

⁷ Conferência “A transação tributária na França”. Prof^a. Marie-Christine Esclassan proferida no XXII Congresso Internacional de Direito Tributário da Associação Brasileira de Direito Tributário (ABRADT) Praticidade, Proporcionalidade, Razoabilidade. Dia 27 de agosto de 2008. Hotel Ouro Minas. Belo Horizonte – Minas Gerais.

história. Como resultante de uma reação à neutralidade racional do Estado, o corpo social acabará por demandar um novo arranjo de forças, agora positivas, propositivas, interventivas que darão origem ao Estado Social, e, conseqüentemente, ao seu respectivo instrumento de regulação: o direito.

2.5 O Direito Estatal na Modernidade Social

As revoluções políticas, científicas e econômicas dos séculos XVIII, XIX e XX sucederam num vertiginoso ritmo e resultaram em um novo arranjo fatorial de forças.

Após o movimento emancipatório de 1789, por pouco tempo o liberalismo político e o econômico andaram juntos. Logo, ambos encontraram melhores parceiros, com os quais mantêm uma relação de proximidade e de extrema tensão: o liberalismo econômico, um regime autoritário na ordem pública (nos estados capitalistas); o liberalismo político, um regime intervencionista na ordem econômica (nos estados sociais puros).

Assim, em posição contra-hegemônica, quer em oposição direta contra o estado absoluto (em alguns países), quer contra o estado de direito liberal (na maioria dos estados ocidentais) surge o Estado Social, não mais como o garantidor de uma liberdade negativa, mais como um promotor de uma liberdade positiva.

Kersing afirma que:

A liberdade negativa é garantida por uma constituição e pelo império de leis gerais. A liberdade negativa impera quando estão em vigor regras de coordenação da ação que se limitam a garantir uma coexistência livre de violência. Um ordenamento da liberdade negativa se parece a um parcelamento igualitário do espaço de interação; cada um possui uma parcela igual de liberdade na qual pode ficar seguro contra a intervenção do Estado e os abusos ou usurpação de seus semelhantes e o qual pode equipar a seu bel prazer. Um ordenamento da liberdade positiva, porém, exige uma ampliação considerável da atividade estatal: um Estado que queira fazer com que as pessoas, que padecem de uma carência de recursos de autonomia, cheguem a possuir pressupostos suficientes para a autonomia, precisará redistribuir, precisará arrecadar, através de impostos e taxas, os meios necessários para financiar a dotação de recursos que possibilitem a liberdade. (KERSING, 2005, p.37).

O estado passa claramente a intervir na economia e na vida privada, ora regulando, ora disciplinando, ora substituindo a atividade do particular, revelando

seus propósitos na arquitetura constitucional e firme na crença de que esta arquitetura deve fornecer os meios para a solução das crises sociais e econômicas pelo próprio Estado. Para Ganz (1994, p.11): “A Constituição não pode ser dissociada do contexto social e econômico em que opera. A Constituição não pode por si própria resolver os problemas sociais e econômicos, mas deve fornecer os mecanismos para a sua solução.” (Tradução nossa).⁸

Neste paradigma, o tributo passa a ser visto unicamente como bem estatal, desprezando-se as garantias individuais, rompendo-se com a herança garantista do paradigma liberal e com qualquer possibilidade de construção dialógica que importe em considerar o individual e não o todo. Neste paradigma, transação e crédito tributário são ideias tão antagônicas que excluem uma a outra, pois aqui o interesse público é conceito construído de forma monológica pelo Estado e o tributo é matéria de domínio exclusivamente estatal.

A tensão dicotômica apresentada por esta nova composição de forças contrapostas e alternativas só é atenuada com o surgimento do estado do bem-estar social, que aparece não como um ideário político, mas como uma prática administrativa corretiva das distorções causadas pelo contexto descrito, tentando criar uma relação de complementaridade entre o liberalismo político e o intervencionismo econômico, na tentativa de socorrer e fomentar o desenvolvimento social. (GORDILLO, 1977).

2.6 O Direito Estatal na Modernidade Pós-Social (ou na Pós-Modernidade)

Tanto a dialética hegeliana, quanto o materialismo dialético histórico, afirmam o surgimento de um terceiro elemento sintético resultante da tensão binária emancipatória e regulatória. Daí porque somente uma análise diacrônica do Estado e do direito que o regula podem permitir uma crítica sã de um fenômeno jurídico-estatal.

É assim que o direito administrativo, o financeiro e o tributário afirmam-se

⁸ "A constitution cannot be divorced from the social and economic context in which it operates. A constitution cannot by it self solve social and economic problems though it may provide the mechanisms for their solution". "

como produtos da modernidade, como uma pedra de lastro da pacificação política, econômica e social. E é exatamente porque se afirmam como filhos da modernidade que, junto com ela, entram em crise.

O que antes se afirmava com tanta convicção, hoje é visto com desconfiança. O que antes era razão, hoje beira a insanidade. O que antes era sólido, desmanchou-se, de fato, no ar. O Direito Estatal moderno sofreu tantas e tão profundas modificações, em tão pouco tempo, que algumas ainda estão sendo apercebidas pela comunidade acadêmica.

Se no paradigma pré-moderno as esferas pública e privada, se misturavam de acordo com a vontade do rei e da nobreza - e assim como o temporal e espiritual não se separavam, de acordo com a vontade da igreja - no paradigma moderno público e privado, mais do que se separam, contrapõem-se, em um primeiro momento, para se refundirem depois.

No paradigma moderno liberal a nítida cisão entre público e privado chegou mesmo a ser referenciada no art. 12 da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789. (COMPARATO, 2001). Mas neste paradigma toda separação vinha em prol do privado e todo prejuízo em favor do público. A mutação do paradigma liberal em social manteve a lógica de apartamento entre as esferas pública e privada, contudo, alimentou-se do mito de que o privado era a força negativa contraposta ao interesse público.

Segundo Moreira Neto (2006), esta ótica foi em parte superada diante do reconhecimento da possibilidade de sindicabilidade da expressão interesse público, contudo tal mutação ainda não se consolidou plenamente face à resistência em se admitir como possível a participação direta dos cidadãos na negociação sobre a melhor forma de realizar-se o interesse público:

[...] consolidou-se ao longo de dois séculos como um dogma, capaz de inibir não apenas a possibilidade de controle do mérito administrativo ante sua invocação peremptória, como de constituir-se em um intransponível obstáculo à admissibilidade de qualquer negociação entre Poder Público e cidadãos em instância administrativa sobre a melhor maneira de realizar-se o seu atendimento. (MOREIRA NETO, 2006, p.225).

O ressurgimento da discussão a respeito da transação em matéria tributária, no direito brasileiro, acontece exatamente neste contexto. Fundada na ótica deste novo paradigma. Assentada sob estas bases.

No paradigma pós-social, rompidos todos os “ismos”; atomizada a força estatal e pulverizadas as forças socioeconômicas e políticas, acabaram por se dissolver os limites e os nítidos contornos das esferas pública e privada. Público e privado novamente se misturaram como uma coisa só, como um jogo de telhas, embricado, interdependente e intercambiante.

Binenbjom (2007) nega terminantemente a supremacia do interesse público sobre o privado, pregando uma equiprimordialidade que não permite a admissão da superioridade em tese do interesse público. Assim, em caso de contraposição entre o interesse público e o privado somente seria possível determinar qual deveria prevalecer mediante a ponderação dos valores intrínsecos aos interesses concretos postos em jogo.⁹

Para Melo (2003), esta equiprimordialidade entre o interesse público e o privado não existe. O interesse público é – em tese – superior ao interesse privado quando este se contrapõe ao primeiro, mas esta pré-ponderação deve ser considerada tendo-se em mente que um e outro representam faces distintas de uma mesma moeda e que se compõe e recompõe num processo de correlações, compensações e completaridade construtiva:

Uma pista importante para perceber-se que o chamado interesse público – em despeito de seu notável relevo e de sua necessária prevalência sobre os interesses pessoais peculiares de cada um – **não é senão uma dimensão dos interesses individuais. [...]** (MELO, 2009, p. 43, grifo nosso).

Logo, na atualidade, caminha o direito estatal em direção que foi muito bem captada pelo Professor Vasco Guimarães Branco ao comentar a tendência dialógica da administração pública fazendária atual:

O século dezoito e a Revolução Francesa legaram-nos uma Administração Executiva, o acto administrativo como forma de gestão pública e a legalidade geral e abstracta por oposição à vontade discricionária. O século vinte deixou-nos as tentativas de reaproximar os cidadãos do governo e da Administração, de tornar cúmplices da decisão os administrados e da devolução do poder aos administrados. (BRANCO, 2008, p.139).

Esta nova concepção do mundo e das relações entre indivíduos e Estado tem

⁹ Aqui o autor filia-se claramente à teoria da argumentação de Alexy (2001), e neste ponto tende a uma posição que parece favorecer uma posição de um decisionismo diferenciado, que perde o foco no sistema jurídico e na subjetividade do interprete para ganhar força na construção dialógica de uma “resposta correta”.

especial reflexo sobre a admissão de novos institutos jurídicos e sobre a releitura de antigos institutos. É neste cenário, que, no campo do direito tributário, discute-se um novo conceito de tributo, um novo comportamento do Estado enquanto exator, a admissão de formas alternativas de cumprimento de obrigações (como de resto já acontece há certo tempo até no direito penal). Como veremos a seguir a admissibilidade da transação em tema de direito estatal já consiste em si mesma em um signo desta mutação.

2.7 O Instituto da Transação no Contexto da Mutação Paradigmática do Direito Estatal Brasileiro

A expressão transa o tem sentido equívoco, podendo ser utilizada em vários sentidos. Para Wald (1987, p. 74) “Na acep o mais ampla e menos técnica significa qualquer espécie de negócio.”.

Mas examinar o instituto jurídico da transa o recomenda recorrer às bases da Teoria Geral do Direito que, no Brasil, graças   herança romanística encontra-se em grande parte assentada na doutrina e na legisla o civil. E, na legisla o civil, transa o sempre foi considerada um ato ou contrato jurídico pelo qual as partes previnem, decidem ou terminam litígios, mediante concessões mútuas dos direitos que julgam dispor.

Transa o não se confunde com mera liberalidade, mas sim com composi o de interesses.

Assim, para se falar em transa o, em tema de teoria geral do direito,   necessário haver: i) disponibilidade do direito; ii) litígio ou iminência dele; iii) composi o de interesses; iv) encerramento do conflito jurídico.

Portanto, transa o   um instituto vocacionado desde suas origens   pacifica o social,   autocomposi o dos conflitos sociais em um estado no qual não mais se admita a autotutela dos interesses.

Autocomposi o   uma das formas possíveis de soluço não judicial de conflitos. Para Dinamarco (1994, p. 21) são três as formas de autocomposi o dos litígios, que são ainda admitidas no direito contemporâneo em rela o aos direitos disponíveis: “a) desistência (renúncia   pretensão); b) submissão (renúncia   resistência oferecida   pretensão); transa o (concessões r cprocas).”.

Na opinião de Dinamarco (1994) tais sistemas primitivos dariam origem à arbitragem *in iure* (perante o pretor) ou *apud iudicem* (perante o árbitro) que resultariam no atual sistema judiciário. Para o autor, tal evolução teria sido oportunizada pelo fortalecimento do Estado que proibiu a autotutela e justificada pela insatisfação gerada pelos resultados, sempre parciais, daqueles regimes de autotutela e de autocomposição.

Porém, como será estudado em capítulo próprio, mais recentemente vem acontecendo um processo de judicialização extremada das relações políticas, causando um estrangulamento do poder judiciário e reduzindo-lhe o poder de resposta como instrumento de extinção de litígios e pacificação social.¹⁰

Segundo Cruz (2004) a esta insuficiência da máquina judiciária o Estado brasileiro tem respondido com um profundo processo de verticalização, que vem favorecendo as técnicas e processos de fiscalização abstrata/concentrada em detrimento dos procedimentos concretos/difusos de controle de constitucionalidade das leis.

Tal processo de verticalização, muito aplaudido pelos comunitaristas, tem demonstrado, por sua vez, sua ineficácia enquanto meio de aplicação do direito e de realização da justiça, fazendo com que cada dia mais voltem-se as atenções da comunidade jurídica para a criação de institutos alternativos de resolução de controvérsia ou para a releitura de práticas de autocomposição e prevenção de litígios, tais como a transação.

Neste contexto, a criação ou recriação de práticas dialógicas como alternativa à aplicação coercitiva do direito, não deixa de prestigiar os métodos jurisdicionais (processo e procedimento), mas esses são marcados pelo esmaecimento dos limites entre as esferas pública e privada; pelo reconhecimento de sua co-originalidade e interdependência e pela negação de contraposição entre os interesses destas duas esferas.

Para Habermas (1997) a democracia realiza-se e consolida-se não só pela feitura (processo legislativo) e pela aplicação da lei (por ação do executivo e do judiciário) mas pela participação do cidadão em todas as fases deste permeável processo intersubjetivo, no qual o direito se legitima não só formalmente no discurso

¹⁰ Esta própria mutação paradigmática a que foi submetido o direito contemporâneo fez ruir muitas certezas, dentre as quais a de que a democracia estaria assentada sobre a rigidez da legalidade, a inflexibilidade da Administração e a supremacia do Judiciário.

normativo, mas também no seu discurso de justificação e de aplicação, somente quando “válidas as normas de ação às quais todos os possíveis atingidos poderiam dar o seu assentimento, na qualidade de participantes de discursos racionais.” (HABERMAS, 1997, 142).

Esta mutação é bem resumida por Cruz (2006, p.43), na obra de Habermas, que segundo o autor “concebe um sistema composto por indivíduos dotados de capacidade de aprendizagem, no qual o Direito passa a ser o sistema que possibilita a organização da sociedade em bases legítimas.”.

Para Cruz (2006) esta nova concepção do direito, faz com que o princípio da democracia seja entendido exatamente como a abertura do direito a influxos externos, ao emprego de argumentos pragmáticos e ao uso ético-político da razão comunicativa¹¹, elementos que ele reelabora de forma a permitir que a sociedade se reorganize sob bases legítimas e diferentes da base formal e neutral sob a qual se assentou a democracia formal representativa do estado liberal, maior das vezes utilizada como forma de preservação da hegemonia das elites político-econômicas.

Surgem revigorados no direito, institutos como a arbitragem, a conciliação e a transação. Estes institutos que sempre foram prestigiados no âmbito do direito privado, neste novo contexto dialógico, acabaram por migrar também para o direito estatal que - antes ancorado no princípio da legalidade estrita, neutral e justificada na norma fundamental kelseniana - passa a estribar-se na juridicidade.

No Brasil, a partir da década de 1990, observa-se especialmente uma vertiginosa progressão de diplomas que acolhem estas práticas jurídicas consensuais e dialógicas. No Direito Administrativo são exemplos desta evolução, especialmente, os institutos do pregão¹²; da cotação eletrônica¹³; da consulta pública¹⁴; a transação dos interesses sob tutela da União, em litígios judiciais¹⁵ e o

¹¹ Neste contexto, Habermas (2002, p. 243) entende por éticas “todas as questões que se referem a concepções do bem viver ou da vida não malograda. Questões éticas não se deixam julgar sob o ponto de vista “moral” que se pergunta se algo é igualmente bom para todos” [...] “Gramaticalmente, o que esta inscrito nas questões éticas é a referência à primeira pessoa, e com isso a remissão à identidade (de um indivíduo ou) de um grupo.”

¹² Vide edição da Lei nº 10.520, de 17 de julho de 2002, que, institui, no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, nos termos do art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, modalidade de licitação denominada pregão, para aquisição de bens e serviços comuns, e dá outras providências.

¹³ Vide edição da Portaria 306, de 13 de dezembro de 2001, que, regulamenta o inciso II, do art. 24, a Lei nº 8.666, de 21 junho de 1993.

¹⁴ Vide edição da Lei nº 11.079, de 30 de dezembro de 2004, que, institui normas gerais para

acordo de leniência¹⁶. No campo do Direito Penal, a conciliação, a transação, a negociação (*plea bargaining*)¹⁷.

Também na década de 1990, no Direito Tributário brasileiro esta mesma evolução se fez presente, não só pelo fortalecimento de práticas assentadas na participação direta do contribuinte na identificação e no dimensionamento do fato gerador, mediante o auto-lançamento ou lançamento por homologação¹⁸, mas também pela regulamentação do instituto da compensação¹⁹; pela introdução da dação em pagamento como forma de extinção do crédito tributário²⁰; pela consagração da utilização dos ajustes de preços de transferências e do Acordo de Preço Antecipado (APA)²¹ e mais recentemente pelas discussões a respeito da Lei-Geral de Transação, a partir da proposta formulada pela PGFN.

Não se tem dúvida que a transação seja de natureza consensual, no entanto, discute-se, se sua natureza é contratual ou não.

Segundo Batista Júnior (2008, p.300) a transação considerada inicialmente como contrato inominado, adquiriu com Justiniano o caráter de contrato nominado e assim foi acolhida pela maioria dos códigos modernos, até mesmo pelo Código

licitação e contratação de parceria público-privada no âmbito da administração pública.

¹⁵ Vide capítulo próprio desenvolvido neste trabalho a respeito da competência para transacionar.

¹⁶ Vide edição da Lei nº 8.884, de 11 de junho de 1994, que transforma o Conselho Administrativo de Defesa Econômica (Cade) em Autarquia, dispõe sobre a prevenção e a repressão às infrações contra a ordem econômica e dá outras providências.

¹⁷ Vide Lei nº 9.099, de 26 de setembro de 1995, que dispõe sobre os Juizados Especiais Cíveis e Criminais e dá outras providências e Lei nº 11.313, de 28 de junho de 2006, que, altera os arts. 60 e 61 da Lei nº 9.099, de 26 de setembro de 1995, e o art. 2º da Lei nº 10.259, de 12 de julho de 2001, pertinentes à competência dos Juizados Especiais Criminais, no âmbito da Justiça Estadual e da Justiça Federal.

¹⁸ Não obstante, o lançamento por homologação signifique, como afirma Derzi (1999), uma transferência de custos para o sujeito passivo, este instrumento não deixa de ser também uma forma de participação desse mesmo sujeito passivo na “tipificação casuística” (TORRES. 2008, p. 109).

¹⁹ Vide Leis nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências e nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, que dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências.

²⁰ Introduzida como forma de extinção do crédito tributário, no inciso XI, do art. 156 do CTN pela Lei Complementar 104, de 10 de janeiro de 2001, que altera dispositivos da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional.

²¹ A este título, ver SILVA (2007, v. 137, p. 91-107).

Napoleônico que, segundo o autor, já admitia que a Administração Pública transacionasse, desde que autorizada pelo Rei.

Embora admitida no Código Civil de 1916, como ato jurídico e não como contrato, a transação no Código Civil de 2002 foi claramente classificada como espécie contratual.

Contudo, se não mais se discute sua admissibilidade e sua natureza no campo do direito civil, tal aspecto no âmbito do direito tributário pátrio é matéria de renovada indagação, o que será discutido adiante em capítulo próprio.

É que se o instituto sempre se apresentou como forma alternativa de composição de litígios no campo do direito privado, no âmbito do direito estatal a transação nunca foi vista sem restrições no campo do direito tributário.

Inserta no Código Tributário Nacional desde sua edição, como uma das formas de extinção do crédito tributário, a transação não sofreu regulamentação direta desde então, a não ser na forma de parcelamentos ou de regimes especiais de pagamento de débitos fiscais, como REFIS, PAES e PAEX.²²

Este trabalho visa contribuir de alguma forma para as discussões sobre o tema que para alguns é, por si, antagônico pela própria concepção do crédito tributário (enquanto interesse público indisponível e cuja gênese é atrelada à lei), que, confrontaria com a definição de transação (enquanto instituto consensual e que pressupõe disposição recíproca de direitos entre os transigentes).

Assim, para que se possa falar sobre transação em tema de direito tributário far-se-á uma incursão sobre o conceito de tributo diante deste novo paradigma do direito estatal, recorrendo a uma análise diacrônica do instituto, com especial destaque para as significações que lhe foram atribuídas durante a modernidade ocidental (relacionando a hegemonia do paradigma com o significado atribuído ao símbolo, em cada uma das fases da modernidade), para em seguida analisar a gênese e a extinção das relações jurídico-tributárias e as modalidades extintivas admitidas pelo direito brasileiro, dentre as quais, a transação. Tema ao qual se retornará ao final deste trabalho aprofundando as reflexões a respeito de sua possibilidade, sua natureza jurídica e a proposta de

²² Em várias decisões, o STJ apesar de negar que o parcelamento seja uma forma de transação por ser categoria suspensiva e não extintiva do crédito tributário. (STJ/RESP 706011, em 21/08/2007; STJ/RESP, 663564, em 15/05/2007), decidiu como entende Machado (2008, p. 121-124) que o REFIS, PAES e outros programas de recuperação fiscal se classificam como transação (RESP 706011, em 21/08/2007; RESP 427358, em 16/09/2002).

sua regulação no campo do Direito Tributário brasileiro.

3 O SÍMBOLO TRIBUTO E SEUS SIGNIFICADOS

3.1 Aspectos históricos da tributação e o significado jurídico do símbolo tributo na atualidade ocidental

Tratar do tema transação tributária implica, necessariamente, falar sobre a relação jurídico-tributária, sua natureza, sua criação e as formas de resolução dessa relação. Implica falar nas relações entre Estado e particular, entre a esfera pública e a esfera privada, nas formas de financiamento da atividade estatal e de garantias do administrado. Implica estudar os princípios que orientam estas relações e a evolução de paradigma que estas relações sofreram no último século, sobretudo, com a finalidade de examinar se, de fato, transação é conceito antitético ao conceito de tributo.

Iniciar-se-á este capítulo falando a respeito de alguns aspectos relevantes da tributação, sob o ponto de vista histórico, especialmente na transição topológica da expressão do campo político para o campo jurídico. A palavra TRIBUTO, como toda palavra, é símbolo, sendo que, como todo símbolo, tem sua significação ditada pelas instituições e estruturas que integram e pelas circunstâncias que o tempo e a história lhe impõem.

Hoje, a expressão tributo remete, em primeiro lugar, à lembrança de uma obrigação compulsória. Nem sempre foi assim. Em formas remotas de sociedades tribais,, tributo significava homenagem²³. Rendia-se tributo aos antepassados, aos deuses e aos sacerdotes, na moeda que se tinha: parte da colheita ou do rebanho. O homem nômade, embora já carecesse do sobrenatural, não carecia de exército nem de economias que o mantivesse. Daí render tributos às forças sobrenaturais ou às suas representações terrestres traduzia-se como uma forma voluntária de manutenção de um culto, como uma experiência mística.

Acredita-se que a transição do conceito de tributo enquanto homenagem para tributo enquanto obrigação, tenha ocorrido com a fixação do homem à terra e à conseqüente necessidade de manutenção e ampliação de domínios, bem

²³ Ainda verifica-se este sentido do uso da palavra em diversos dicionários da língua portuguesa.

como do reconhecimento de um poder temporal ao líder espiritual, muitas vezes também líder comunitário, outras vezes a ele subserviente.

A evolução política destas comunidades e a dependência delas de meios suficientes à manutenção de seus exércitos fez com que a concepção de tributo, enquanto homenagem cedesse lugar à concepção de tributo, enquanto obrigação política.

Nos idos do império romano e do medievo europeu, tributo significou cumprimento do dever de lealdade para com o líder político. (BALEEIRO, 2001).²⁴ Assim, a noção transita do teológico-espiritual ao político. A relação tributária de então era politicamente regulada: não levar seus haveres à tributação não era mero descumprimento de lei, era traição. Assim, exigia-se o tributo de acordo com a vontade/necessidade do rei ou do líder militar, espiritual ou político da ocasião, aniquilando-se qualquer caráter de homenagem ou de prestação voluntária.

Somente com a pulverização do poder político, no medievo, que volta a ser questionada a justificativa da tributação compulsória, mediante o consentimento do sujeito, com a introdução do auto-consentimento como condição de validade da exigência. (BALEEIRO, 2001).²⁵ Mas, de fato, foi após o movimento social inglês de 1211-1215 que acabou por dar origem à “Magna Carta” que a expressão tributo passou a assumir sentido jurídico. Ou seja, um sentido de norma social geral e compulsória, apoiada em valores comunitária e culturalmente eleitos.

Tal documento veio consolidando algumas das conquistas do “Conselho de Wittan”²⁶ e foi forjado não só como uma carta de garantia contra a coroa, mas trouxe em si um viés muito mais impactante na cultura político-jurídica ocidental: o pródomo da participação popular na elaboração das leis. Assim a regra “*no taxation whitout permission*” superaria em muito o conceito de uma garantia do

²⁴ Conforme nota lançada pela Professora Misabel de Abreu Machado Derzi à obra de BALLEIO lembra algumas desas forma voluntárias, algumas delas nem tão voluntárias, mas prova de lealdade política: benevotence.,help, subsidy.

²⁵ Conforme nota lançada pela comentadora, a obra registra episódios que consagram a autotributação nos séculos XI e XII, dentre eles a contenda entre Anselmo e Willian Rufus, de 1096 e as decisões de 1188 que instituíram a tributação de um décimo sobre a renda, sob o reinado de Henriquell.

²⁶ Entendida aqui participação popular no referido conselho com as reservas conceituais compatíveis ao momento histórico respectivo. (JASON-LLOYD, 1997).

direito fundamental à propriedade, aproximando-se muito mais de uma garantia de participação política ativa.

O princípio plasmado na carta inglesa foi dela retirado e incluído inúmeras vezes,²⁷ de acordo com as circunstâncias e o momento político vivenciado, assim como aconteceu em França, mediante as reedições sucessivas da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, a partir da versão inicial de 26 de agosto do ano I. (SAMPAIO, 2004).

A Declaração Francesa de 1789 reconheceu textual e claramente o direito dos cidadãos consentirem de forma livre (direta ou indiretamente) com a contribuição pública (tributação), determinando-lhe a alíquota, a base de cálculo, a cobrança e a duração, além de, numa versão ampliada do princípio inglês, proceder a uma delimitação nítida das esferas privada e pública, reconhecendo a supremacia da última e a necessidade da contribuição comum para o sustento da máquina pública, igualmente distribuída entre todos, na medida de seus recursos.²⁸

Com a Revolução Jacobina, a redação dos arts. 12, 13, 14 e 15, que tratavam de uma versão francesa e ampliada da cláusula “*no taxaton without permission*”, é extirpada do texto e substituída silenciosamente por garantias de natureza penal. O texto jacobino faz uma tímida consideração ao direito de concorrer ao estabelecimento dos tributos e mantém apenas os princípios da utilidade geral dos tributos, do poder de fiscalização e do direito à prestação de contas. Já o texto da Declaração de 1795, extirpa claramente a menção à participação popular no estabelecimento dos tributos, mantendo apenas o princípio de destinação dos tributos à utilidade geral e a proporcional repartição dos encargos de sustentação da máquina pública.

Estas constantes idas e vindas demonstram um lento processo histórico de

27 Em 1216, com a exclusão dos capítulos 10, 12, 14 e 45, dentre outros retrocessos e reafirmações que acabaram pela assimilação definitiva do princípio com o encaminhamento da “*Petition of Rights*” a Carlos I, em 1.628 e a imposição do Bill of Rights a James II. Ver também: [Http://www.yale.edu/lawweb/avalon/medieval/magframe.htm](http://www.yale.edu/lawweb/avalon/medieval/magframe.htm)

28 A Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789 : Art. 12. A garantia dos direitos do homem e do cidadão carece de uma força pública; esta força é portanto instituída em proveito de todos, e não para a utilidade particular daqueles a quem é confiada. Art. 13. Para a manutenção da força pública e para as despesas da Administração, é indispensável uma contribuição comum; ela deve ser igualmente repartida entre todos os cidadãos, na medida de seus recursos. Art. 14. Todos os cidadãos têm o direito de verificar, pessoalmente ou por meio de representantes, a necessidade da contribuição pública, bem como de consenti-la livremente, de fiscalizar o seu emprego e de determinar-lhe a alíquota, a base de cálculo, a cobrança e a duração. Art. 15. A sociedade tem direito de pedir a todo agente público que preste contas de sua atuação. (ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS *apud* COMPARATO, 2001, p 153).

juridicização do conceito tributo, que durou não menos que meio milênio para se consolidar no mundo ocidental. E como assevera Nogueira (2002), foi este processo que elevou o tributo a uma categoria jurídica e o sujeito passivo desta obrigação estatal à condição de contribuinte, segundo o referido autor, um status jurídico.

A superação deste estágio de pré-legalidade do tributo significou não só um resguardo patrimonial para a sociedade, significou - como de resto ficou demonstrado - um instrumento de preservação dos direitos fundamentais, que tiveram nesta raiz patrimonialista sua justificação. Significou também a superação do estágio de decisionismo do rei, pelo decisionismo do povo, expresso na Constituição.

Isto sem dúvida, explica o prestígio que a legalidade formal, garantista e positivista conquistou especialmente em tema de direito tributário. No entanto, essa mesma legalidade, se a um passo protege e garante o contribuinte, a outro passo o expõe a um modo de pensar tipificante que tende a sua própria exposição a um aranzel normativo (de ordem primária e secundária) que o lança diante de uma nova ordem de problemas: a insegurança e a dificuldade de aplicação da norma tributária.

Neste cenário, a transação em matéria tributária ganha especial destaque porque sua própria concepção - fundada não apenas na lei, mas na consensualidade interpretativa da norma tributária - afronta os conceitos mais arraigados da história do instituto tributo na modernidade ocidental.

A professora Misabel Abreu Machado Derzi (1999, p. 1-23) fala a respeito da tendência da interpretação no Direito Tributário brasileiro ao adotar um pensamento tipificante baseado no conceito (tipo fechado em sentido impróprio) na busca de um “reforço à segurança jurídica, à primazia da lei e à uniformidade no tratamento dos casos isolados, em prejuízo da funcionalidade e adaptação da estrutura normativa às mutações sócio-econômicas.”.

Ocorre que no paradigma contemporâneo de um estado democrático de direito social-econômico e cultural, esta tendência não mais satisfaz. Legalidade, segurança jurídica e uniformidade de tratamento não podem mais ser vistos como trincheiras estratégicas que permitam a manipulação de conceitos fechados pelo fisco na aplicação da lei em massa (frustrando a realização do direito) nem pelo contribuinte (que mediante a prática da elisão afronta o princípio fundamental da solidariedade).

Assim, de forma a obter subsídios que habilitem a uma avaliação crítica da

aceitação ou não do instituto da transação no direito tributário brasileiro, falar-se-á, em seguida, das várias significações jurídicas que o símbolo tributo alcançou na modernidade, abordando, especialmente, a visão que lhe foi atribuída por dois ramos distintos do direito estatal moderno: o direito tributário (liberal e garantista) e o direito financeiro (estatal, monológico e regulador).

A necessidade da análise que se pretende fazer no próximo capítulo decorre da crença que o significado jurídico do símbolo tributo, na atualidade, é uma realidade que supera tanto a significação que foi atribuída ao termo pelo Direito Tributário, como a que lhe foi dada pelo Direito Financeiro.

Acredita-se que só quando superado o antagonismo entre uma e outra concepção, que na realidade são complementares, será possível conhecer o tributo como um conceito jurídico completo e adequado ao paradigma do estado democrático de direito contemporâneo, para então relacioná-lo com outros institutos cuja análise e releitura se pretenda empreender, quarenta anos após a edição do Código Tributário Nacional, como agora vem ocorrendo com o instituto da transação.

3.2 O Símbolo Tributo no Campo do Direito Tributário

Como visto, o paradigma no qual se abriga a ciência contemporânea não permite mais a compreensão da realidade pelo método decartiano. O Direito não pode ser mais entendido como se fosse uma cômoda que abrigasse este ou aquele instituto, nesta ou naquela gaveta dependendo da sua utilidade e classificação.

Com o perdão do proselitismo, não mais é possível compreender um instituto jurídico como se busca, nas gavetas de uma cômoda, ora uma camisa esportiva, ora uma camisa social.

No entanto, mesmo a melhor e a mais moderna literatura brasileira, no campo de direito público, tem conceituado e classificado tributo sob o paradigma do estado moderno liberal, apoiada, ainda, nas bases do método iluminista. Como se possível fosse, nos dias de hoje, apreender corretamente uma realidade jurídica sem dispensar atenção a todos os seus aspectos legais, factuais/circunstanciais e valorativos, isolando para além do corte metodológico este ou aquele aspecto da realidade. Ora recortando aqui, ora ali o objeto de estudo, de acordo com a

necessidade estratégica.

Abordagem interessante é a de Carvalho (1997) que, sem se preocupar com a evolução histórica do conceito, tenta escandir as eventuais acepções do vocábulo tributo nos dias de hoje, identificando ao menos seis significados distintos do vocábulo em textos jurídicos: tributo enquanto quantia em dinheiro; enquanto prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo; enquanto direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo; enquanto relação jurídico-tributária; enquanto norma jurídico-tributária; enquanto norma, fato e relação jurídica.

Para o autor referido, esta última forma de compreensão se revela como ampla o suficiente para desvelar, por inteiro, o fenômeno descrito: a significação exata do símbolo TRIBUTO deve “expressar toda a fenomenologia da incidência, desde a norma instituidora, passando pelo fato concreto, nela descrito, até o liame obrigacional surde à luz com a ocorrência daquele evento.” (CARVALHO, 1997, p.18-19).

De fato, uma categoria jurídica que implique a criação não voluntária de vínculo obrigacional entre sujeitos de direito - quando inserida em um Estado Democrático de Direito não pode partir senão da lei. E, no caso do direito brasileiro, somente partirá da lei quando o legislador infra-constitucional estiver autorizado a manejar o poder de tributar, a competência impositiva tributária cuja atribuição é privativa do constituinte.

Dispõe o art. 150, inciso I, da Constituição Federal da República do Brasil:

Art. 150 - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; (BRASIL, 2009).

E, diga-se de passagem, que a expressão lei aqui assume o significado estrito: lei em sentido material e formal. Lei no sentido material porque deve ela abrigar norma que contenha comando geral e abstrato, portanto, que contenha ordem consolidada em uma hipótese que se ocorrida no mundo real venha a gerar - independentemente da vontade do sujeito por ela atingido - uma consequência, no caso, um vínculo obrigacional que faça o sujeito atingido pela prescrição normativa dar seu contributo financeiro ao estado instituidor da exação ou a quem ele

determinar que se poste no pólo ativo da relação jurídica descrita.²⁹ Lei no sentido formal porque deve ser construída e veiculada de acordo com os procedimentos constitucionalmente previstos para assegurar uma participação democrática mínima, elementar à subsistência do Estado Democrático de Direito.

Em suma: normas que criam ou majoram tributos devem conter em seu corpo os requisitos essenciais à configuração de uma hipótese genérica o bastante para atender ao princípio republicano da igualdade e fechada o bastante para atender ao princípio liberal da segurança jurídica, prevendo os aspectos substanciais de sua incidência: aspecto material ou objetivo, aspecto pessoal ou subjetivo, aspecto quantitativo, espacial e temporal, mas deve também ser veiculada por um dos instrumentos primários, reconhecidos como aptos à introdução de normas inovadoras no sistema.³⁰

De fato, a definição proposta por Carvalho (1998) busca, o que se reconhece aqui, uma das mais completas significações do símbolo tributo na literatura nacional.

Contudo, a completude pretendida pelo autor confirma-se apenas sob uma perspectiva juspositiva e limitada. É que ela só é válida sob o ponto de vista reduzidíssimo do universo do campo do saber jurídico chamado Direito Tributário, ao qual alguns dos principais autores da literatura jurídica contemporânea negam autonomia científica, atribuindo-lhe qualidade de ramo do direito financeiro e/ou sub-ramo do direito administrativo.

É o que prega Ataliba, que discorda da existência de autonomia científica que sustente o direito tributário enquanto ramo autônomo do direito, subordinando-o como subsistema do Direito Administrativo:

Cientificamente, não há distinção possível entre a matéria tributária e a administrativa, porque ontologicamente os respectivos sistemas de normas obedecem ao mesmo regime, informam-se pelos mesmos princípios gerais e adotam as mesmas categorias e institutos gerais [...] Didática e praticamente, se convencionou discernir a parte (direito tributário) do todo (direito administrativo), pelo isolamento do instituto fundamental daquele (o

29 Conforme Ataliba (1990, p.17) “o conteúdo essencial de qualquer norma jurídica é seu mandamento principal. O conteúdo das normas tributárias, essencialmente é uma ordem ou comando, para que se entregue ao estado (ou pessoa por ele designada) certa soma em dinheiro. Em outras palavras: a norma que está no centro do direito tributário é aquela que contém o comando: 'entregue dinheiro ao estado.'”.

30 O sistema brasileiro habilita como primários todos os diplomas alinhados nos art.59 da Constituição da República de 1988 (CR/88), devendo cada um deles respeitar as condições e limites formais e materiais de seu manejo, conforme previsto na própria Seção VIII do Capítulo I, do Título IV da CR/88.

tributo) Reconhece-se o subsistema direito tributário, dentro do sistema positivo de direito administrativo. (ATALIBA, 1990, p.38).

No mesmo sentido Carvalho (1998) - ao contrário de outros tributaristas de escol, que pregam a autonomia científica do Direito Tributário rejeita a possibilidade de que qualquer ramo da ciência do direito possua autonomia científica, afirmando que qualquer dos ramos do saber jurídico possui na realidade apenas autonomia didática, enquanto pertencente a uma unidade sistemática e indecomponível, mas, naquele ponto, sua elaboração científica tende a ignorar o fato de que o tributo é, além de tudo que o autor descreve, a fonte ordinária de receitas que sustentam a atividade estatal.

Portanto, acredita-se que falta à definição de Carvalho (1998) a consideração fundamental de que tributo é receita pública cuja justificação e finalidade têm residência constitucional.

E não se aceita aqui o argumento de que essa consideração deva mesmo ser excluída do conceito jurídico de tributo, em razão de se tratar de elemento conceitual meramente econômico. De fato, “os institutos e categorias jurídicas só são válidos e operantes nos quadrantes do direito [...].O conceito de tributo, para o direito, nasce e esgota-se no universo jurídico”. (ATALIBA, 1990, p.20). Mas, ao contrário do que acreditam alguns, o conceito de tributo não nasce e esgota-se apenas no universo jurídico do Direito Tributário. Esta visão é assentada, sobretudo no paradigma moderno liberal no qual se pretende dar ao tributo um conceito de feição exclusivamente garantista e formal.

A atividade tributária é parcela da atividade financeira do estado e, portanto, é capítulo integrante do direito administrativo, não podendo ser conceituada sem se levar em conta sua adequação a este ramo e ao sub-ramo do direito financeiro.

Neste sentido, Ragonesi (1996) dedica a parte III de sua obra *Manuale di Diritto Amministrativo* ao estudo dos bens públicos e da gestão econômica e financeira do estado e dos entes públicos, tratando dos tributos, de suas espécies e do procedimento administrativo tributário com o mesmo relevo que empresta às demais atividades administrativas estatais.

A importância de se atribuir maior relevo à dimensão conceitual do tributo, enquanto receita pública reflete diretamente na compreensão da transação enquanto instituto do direito tributário nacional, sobretudo porque é o cuidado com este

aspecto que define a posição de alguns autores como favoráveis à adoção da transação (enquanto meio alternativo de recuperação das receitas tributárias) e ao mesmo tempo serve de mote para que outros rejeitem, de plano, a ideia por afrontar a indisponibilidade que afetaria estas mesmas receitas. Assim, no próximo item passa-se a examinar o conceito de tributo no âmbito do Direito Financeiro.

3.3 O símbolo tributo no âmbito do direito financeiro

Enquanto no paradigma liberal o direito tributário buscou desenvolver para o símbolo tributo uma visão garantista e formal, sob o paradigma social o direito financeiro buscou desenvolver uma visão estatal e uma justificativa finalística.

Neste sentido, Baleeiro (1997, p.156) afirma que “Na linguagem moderna e no conceito da Constituição brasileira, tributo é gênero de receitas ordinárias, tendo como espécie: as taxas, a contribuição de melhoria e os impostos.”.

Como se percebe, a visão de Ataliba e Carvalho, ao contrário de Baleeiro, o grande mestre do Direito Financeiro, não reconhece relevo ao fato de que o instituto fundamental do direito tributário (o tributo) é apenas uma das partes integrantes de um sistema maior tratado pelo Direito Financeiro: atividade financeira do Estado e como tal deve ser considerado.

Na literatura tributária são poucos os autores que consideram, com o devido cuidado, que a organização do Título VI, da CR/88 não foi acidental, mas sim que o constituinte brasileiro de 1988 quis alinhar a atividade tributária como parte de um todo orgânico que se consubstancia em um círculo virtuoso de instrumentalização da democracia real: planejamento orçamentário, arrecadação tributária, despesas públicas e controle.

Sob a ótica do direito financeiro, até hoje tão pouco desenvolvido no país, a não ser mediante literatura oficial (obras editadas pelo Tesouro Nacional e pelo Banco Mundial), deve ser considerada uma significação do termo tributo que expresse a sua compreensão enquanto receita estatal.

Somente assim é possível reconhecer o fato que tributo não se resume à relação jurídica que autoriza o estado a exigir prestação pecuniária compulsória do sujeito passivo descrito na norma, quando ocorrido o fato imponível, mas que tributo

significa também o dever-poder do Estado efetivar a satisfação econômica prevista não só como forma de sustento de suas atividades, mas como forma de realizar justiça fiscal.

Como deixa firme a lição de Baleeiro citada, sob o ponto de vista constitucional a expressão tributo certamente significa muito mais do que relação jurídica, norma e fato. Sob a perspectiva especialmente do Direito financeiro constitucional, tributo significa meio constitucional ordinário de financiamento da atividade estatal e instrumento de equilíbrio da economia pública e privada.

É a norma que se infere da leitura do Título VI (Da Tributação e do Orçamento), conjugada com a dos dispositivos do Título VII (Da Ordem Econômica e Financeira). Pois ali se define o tributo como forma ordinária de financiamento estatal e de instrumento de equilíbrio da economia pública e privada.

Ora, se ao Estado é vedada a obtenção de recursos mediante a produção de receitas originárias (art. 173 CR/88), se a este mesmo Estado, comprometido com a legalidade, a eficiência e a moralidade, seria absurdo abastecer seus cofres mediante a obtenção de receitas derivadas, decorrentes de ilícitos (multas), só lhe resta como fonte de financiamento ordinária a instituição e a cobrança dos tributos previstos no corpo deste mesmo texto constitucional.

E foi por enxergar tributo como instrumento ordinário de financiamento do Estado, que a Lei 4.320, de 17 de março de 1964, antes mesmo da edição do Código Tributário Nacional, lhe atribuiu a seguinte definição:

Art. 9º - Tributo é a receita derivada instituída pelas entidades de direito público, compreendendo os impostos, as taxas e contribuições nos termos da constituição e das leis vigentes em matéria financeira, destinado-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas por essas entidades. (BRASIL *apud* MACHADO JÚNIOR, 2000, p.23).

Sob a perspectiva do garantismo liberal, essencial à manutenção do estado de direito, não há como pensar em tributo, sem pensar em norma, fato e, em certeza, da relação jurídica. Mas, sob uma perspectiva de um estado democrático social, não há como se pensar em atividade estatal de tributação sem pensar na função social e econômica dos tributos; sem pensar em organização e racionalização dos sistemas de tributação; sem pensar em comodidade e boa-fé; sem pensar em eficiência e em eficácia da administração tributária, e, sobretudo, sem pensar em economicidade e justiça dos sistemas arrecadatários.

Logo, não vemos completude na proposição de Carvalho (1998), que possa alicerçar um juízo seguro a respeito de serem ou não antitéticas as ideias de tributo e transação no direito constitucional brasileiro.

Na realidade, o que se repara ali é a inserção de elementos de teoria geral das normas³¹ a título de fortalecimento de um conceito específico em detrimento da falta de menção de elementos específicos essenciais à moldura deste próprio conceito jurídico e que o tornem singular no mundo jurídico. Assim, para tratar da existência ou não desta antinomia, da possibilidade ou não de corrupção sistêmica do conceito de tributo pela aplicação do instituto de transação no Direito Tributário Nacional, parece muito mais adequado buscar a conceituação de tributo na descrição normativa constitucional.

3.4 A definição constitucional do símbolo tributo no Brasil

Tributo tem, no sistema jurídico brasileiro, uma definição constitucional. A respeito desta definição, muitos falam e poucos esclarecem. É comum encontrar na literatura nacional referências ao conceito constitucional de tributo. Diz Martuscelli :

O conceito de Tributo, portanto, é um conceito implícito na Constituição Federal. Não é por isso, explícito, mas ainda assim emerge do texto constitucional, donde não pode ser fixado por norma infra-constitucional, como algo não tutelado constitucionalmente. (MARTUSCELLI, 2001, p.12).

No entanto, maior das vezes, é a mesma literatura que se refere a um conceito constitucional de tributo que acaba por se reportar cegamente à redação do art. 3º do Código Tributário Nacional.

De fato, a definição do instituto encontra-se cuidadosamente descrita na Constituição da República Brasileira. Não explicitamente em dispositivo próprio, mas em norma que tem uma inserção transversal no sistema. A Constituição Federal da República, embora nomine textualmente a criação de um Estado Democrático de

³¹ A rigor, mencionar, como integrante de um conceito jurídico, a norma e o fato significa não acrescentar nada a este mesmo conceito, senão a afirmativa de que se trata de um instituto jurídico. Ora, norma e fato integram o conceito de qualquer instituto jurídico, da multa, da expropriação, do registro público, em última análise, até mesmo do divórcio e da compra e venda. Melhor acrescentar ao conceito o trivial e óbvio reforço de que o móvel de criação da relação é a lei e não a vontade.

Direito, adota substancialmente a forma de um Estado Democrático de Direito socioeconômico cultural (CANOTILHO, 1993) no qual se destacam como instrumentos integrantes do conceito os princípios da segurança jurídica (estado de direito), da participação popular (estado democrático), da solidariedade (estado sócio-econômico) e da igualdade (estado cultural).

Os textos constitucionais tradicionais dos estados de direito liberais (onde impera a Lei), ainda que democráticos (onde a lei que impera é feita segundo a vontade do povo) são montados segundo a lógica textual: descrição do elemento subjetivo (povo); descrição da distribuição da ordem jurídica centralizada ou não (território); descrição do elemento político (poder) e o elemento finalístico (finalidade, no caso do estado liberal consiste na defesa das instituições estatais, da soberania e da ordem).

Na Constituição da República Federativa do Brasil a lógica textual indica a adoção não de um estado democrático de direito, mas sim de um Estado Democrático de Direito socioeconômico, multicultural. É o que não disse o *caput* do art. 1º da CR/88, mas que a organização do texto denuncia: a descrição das feições fundamentais do estado (do art. 1º ao 4º); a descrição do elemento subjetivo e sua preservação garantística (art. 5º ao 17); a descrição e organização do elemento territorial (do art. 18 ao 43); a descrição e organização do elemento político (do art. 44 ao 124); a descrição do elemento finalístico liberal (do art. 125 ao 144); a descrição de uma larga base de financiamento e distribuição dos recursos estatais (art. 145 a 156 que indicam a diversidade da base de financiamento, universalidade e generalidade da sujeição à tributação -e art. 157 a 169 -que indicam o modo de distribuição democrática das receitas públicas); a descrição das finalidades de uma democracia econômica (art. 170 a 192); a descrição das bases de um estado social solidário (art. 193 a 204); e a descrição das finalidades de um estado igualitário multicultural (art. 205 a 232).

Inserido estrategicamente entre o elemento finalístico liberal (Defesa do Estado e das Instituições Democráticas) e os elementos finalísticos socioeconômicos, surge o capítulo da Tributação e do Orçamento, no qual o art. 145 outorga à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios o poder de tributar mediante a criação de impostos, taxas e contribuições de melhoria e, nos arts. 148, 149 e 149-A, que admite exações tributárias especiais, restritas ao manejo destes ou daqueles entes político-administrativos, para finalidades específicas ou

extraordinárias e/ou em circunstâncias especiais.

É deste texto constitucional que exsurtem características comuns a todas as espécies tributárias: o dever fundamental de todos contribuírem para o financiamento das atividades estatais (arts. 1º, incisos II e IV c.c. art. 3º I da CR/88); o poder estatal de afetar, com obrigação pecuniária compulsória, parcela de determinada manifestação da riqueza particular, para empregá-las no cumprimento de suas atribuições constitucionais (arts. 145; 148; 149, além do art.195; e 149-A e §§s 6º e 8º do art. 165 da CR/88); a licitude do fato que pode ser descrita como gerador do liame (todos os fatos tributáveis descritos pelo texto constitucional são atos lícitos) e a necessidade de que a oneração estatal do patrimônio particular seja consequência legalmente descrita (sanção) deste mesmo ato lícito (art. 150, I da CR/88).

Em suma, o texto constitucional induz a identificar tributo como: relação jurídica consistente no dever fundamental de todos contribuírem para o financiamento das atividades estatais, por concessão constitucional ao Estado do poder-dever de afetação, mediante imposição legal, de determinadas manifestações da riqueza particular, expressas na prática de atos lícitos, eleitos pela própria constituição como autorizativos desta oneração e é, sob essa matriz, que deve ser analisada a eventual existência de antinomia entre o conceito de tributo e o conceito de transação.

Contudo, é bem certo que não se pode passar adiante sem o exame da definição do art. 3º do CTN, especialmente, porque o art. 146, III da CR/88, remete ao legislador complementar a competência conceitual infraconstitucional. Ou seja, a competência para esclarecer este conceito constitucional estabelecendo limites à sua compreensão pelo legislador ordinário e pelo aplicador da lei.

3.5 A definição de tributo no Código Tributário Nacional e seu fundamento constitucional

O art. 3º do CTN define tributo como: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa

plenamente vinculada.”. (BRASIL, 2009, grifo nosso).

Como antes visto, a definição do código não afronta os elementos descritos na norma constitucional definitiva que lhe dá fundamento, ao contrário, os confirma.

Contudo, se a expressão “instituída em lei” deve ser entendida como integrante do conceito constitucional de tributo, sobretudo, porque no que concerne à gênese da relação jurídico-tributária, assim impõe o comando geral do art. 5º, II, c.c. o comando instrumental do art. 150, II da CR/88, a expressão “cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” não integra este mesmo conceito.

A cobrança do tributo ser ato necessariamente vinculado à lei é, por si só, um comando constitucional imposto à Administração Tributária. Mas daí a considerar que a expressão “cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” - por estar contida no dispositivo art. 3º do CTN - integre o conceito de tributo, vai uma profunda diferença.

De fato, à primeira vista, a expressão parece compor o conceito, pois do referido dispositivo lê-se literalmente que “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória” [...], “cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.” (BRASIL, 2009, grifo nosso).

No entanto, o fundamento constitucional da expressão “cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” utilizada pela lei infraconstitucional não pertence à definição constitucional do tributo em si, mas sim à definição de Administração Pública Tributária, que decorre do *caput* do art. 37 da CR/88.

Neste ponto, vale lembrar que tal subordinação, após a Constituição de 1988 estende-se também aos princípios da moralidade administrativa, da impessoalidade e a todos os outros princípios que norteiam a ação administrativa por força do imperativo constitucional aqui transcrito:

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:

[...]

XXII - as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio. (BRASIL, 2009, grifo nosso).

Ora, a resolução da relação jurídica tributária, com a entrega da prestação pecuniária compulsória ao Estado (ou com o cumprimento do dever acessório de fazer ou não fazer algo em favor da arrecadação ou da fiscalização de tributos) nem sempre depende de atuação administrativa, conforme afirma boa parte da mais autorizada doutrina.

Ora, maior parte da carga tributária nacional tem sua arrecadação, em tese, assentada sobre tributos cuja antecipação voluntária da entrega da prestação pecuniária não depende de atividade administrativa alguma (art. 150 do CTN).

Poucas vezes, de fato, a formalização da relação ou sua exigência coercitiva depende de ação administrativa do Estado: no lançamento de ofício originário (art. 149, I e II do CTN), no lançamento de ofício de revisão (incisos III a IX do art. 149 do CTN), no lançamento por declaração (art. 148 do CTN), ou na cobrança forçada da prestação inadimplida mediante a inscrição do crédito em dívida ativa e sua cobrança forçada.

Neste ponto, verifica-se que a expressão “cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” contida no art. 3º do CTN - embora seja estribada em norma constitucional que rege a Administração Pública - não integra o conceito de tributo, embora molde de forma definitiva e inexorável a atuação da Administração Tributária.

Ora, para que a expressão do comando infraconstitucional do art. 3º: “cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”, integrasse substancialmente o conceito de tributo, como quer Santi (2008) seria necessário admitir que quando ocorresse o recolhimento espontâneo da obrigação não existisse relação jurídico-tributária. O que, por absurdo, recusa-se aqui.

Por tudo isto - ao contrário do que acredita o autor nominado - não existe antinomia entre o art. 171 do CTN que estabelece a possibilidade de transação (enquanto manifestação consensual do sujeito ativo e passivo da relação jurídico-tributária) e o conceito de tributo elaborado pelo art. 3º do CTN. O instituto transação, em si, não afronta nem o conceito de tributo, nem os cânones constitucionais que o delimitam no Sistema Constitucional Tributário brasileiro, como se examinará posteriormente no capítulo específico de análise deste instituto.

Não que superada esta dificuldade outra indagação deixará de ser oposta para exame: a ideia de transação fere o conceito de atividade administrativa

plenamente vinculada a que está obrigada a Administração Tributária quando da cobrança do tributo?

Adiante procederemos ao exame dos conceitos de atividade administrativa, vinculação, discricionariedade e seus limites, para formar base analítica que permita resposta consistente a respeito do tema, mas antes disso, mister que sejam analisados dois momentos cruciais da relação jurídico-tributária: seu surgimento e sua extinção.

4 SURGIMENTO DA RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA E TRANSAÇÃO

O exame do surgimento da relação jurídico-tributária aqui se presta a deixar bem marcada sua estrita e absoluta vinculação à norma criadora da exação e o equívoco no qual incorrem aqueles que confundem a gênese do tributo cuja vinculação à legalidade é absoluta, pelo fato de tal ordem integrar o conceito constitucional do tributo e a extinção da relação jurídico-tributária que pode ocorrer não só por cobrança do objeto da prestação pecuniária compulsória, mas por outras formas que a própria lei reconhece como legítimas.

Segundo Santi (2008) o anteprojeto de transação tributária cria um caso de corrupção sistêmica dos conceitos de tributo, lançamento e extinção do crédito, especialmente porque o crédito tributário não decorre da vontade das partes, decorre da lei: não há espaço para negociação do lícito ou ilícito. Existe no caso: “a ruptura da legalidade: não é possível transação no Direito Tributário, pois as partes não podem dispor de suas vontades e interesses sobre o crédito tributário que decorre da lei (*ex lege*)”. (SANTI, 2008, p.173).

No entanto, parece confundir-se o ilustre professor. Ora, a norma que cria a relação jurídico-tributária é uma norma descritora de uma sanção por ato lícito,³² que autoriza a oneração de uma manifestação de riqueza pelo Estado Hipótese de Incidência - embora nem sempre necessariamente assim representada no discurso normativo apresenta sempre um comando próprio dos juízos hipotéticos-condicionais descritos por Kelsen (1996).

Na gênese da relação jurídico-tributária, a participação da vontade do Estado é estritamente detalhada em lei, como garantia ao cidadão contribuinte e a vontade do contribuinte limita-se àquela de praticar ou não praticar o ato que manifeste a riqueza que a lei quis atingir (mesmo assim quando a recusa de praticá-lo possa ser possível, o que nem sempre acontece, *ex vi* do fato que origina a tributação *causa mortis*).

Aqui vale transcrever a lição de Vasco Branco Guimarães:

A não possibilidade de modificar a obrigação de imposto por via da vontade representa salvaguarda do cidadão contribuinte perante as

³² Neste sentido também ver Ataliba (1990, p.41).

situações historicamente registradas de apropriação com base em vontades do poder.

A noção de que o imposto é aprovado por normas e a norma é aprovada pelos representantes do povo que paga os impostos (autotributação) elimina a discricionariedade e retira à vontade do sujeito activo qualquer papel na definição da obrigação tributária.

O mesmo deverá ser dito da definição do “an” e do “quantum” no que diz respeito ao sujeito passivo porquanto deverá assumir-se que a sua vontade em nada revela para a definição da obrigação de imposto porquanto o facto e o acto relevante fiscalmente deverão estar previsão legal e a consequência tributária deverá ser previsível pelas partes independentemente da vontade dos pagadores. (GUIMARÃES, 2008, p.138, grifo nosso).

De fato, tributo consiste em sanção por ato lícito. E, neste ponto, vale a pena ressaltar que “sanção não é sempre e necessariamente um castigo” (ATALIBA, 1990, p. 41). Sanção é consequência.³³

Este ponto ganha especial relevo quando se examinando o conceito de tributo, posto pela Lei 5.172/66, verifica-se que o ponto fulcral da definição - o ponto que de fato distingue tributo de todas as demais receitas estatais derivadas - é o fato de tributo não se caracterizar como “sanção de ato ilícito”, mas sim de ato lícito:

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

É também Kelsen (1996) quem modela juridicamente a distinção do SER e do DEVER SER kantiano. Estabelece a diferença entre a conduta que se realiza no

³³ Não que se pretenda neste modesto trabalho discutir a respeito da estrutura da norma, assunto que por si demandaria o espaço de uma tese de doutoramento. Aqui, no momento, importa deixar claro que parte-se desta premissa, considerando-se aqui que tal tenha sido a genuína intenção do formulador da Teoria da Imputação, embora no campo jurídico tenha se preocupado apenas com exemplos do Direito Penal: “O princípio da causalidade afirma que, quando é A, B também é (ou será). O princípio da imputação afirma que, quando A é, B deve ser.”[...] “Exemplos de aplicações do princípio da imputação no domínio das ciências sociais normativas são: quando alguém sacrifica a sua vida pela pátria, a sua memória deve ser honrada; quando alguém pecou, deve fazer penitência. São proposições de Moral, ou leis morais, em que são representadas normas positivas, isto é, normas estabelecidas pelos comandos de um chefe religioso ou pelo costume. Proposições ou lei jurídicas em que são representadas as normas positivas estabelecidas por um legislador ou através do costume são, por exemplo, as seguintes: quando alguém comete um crime, deve ser punido, quando alguém não paga o que deve, deve ser executado o seu patrimônio. A distinção entre a causalidade e a imputação reside em que – como já notamos – a relação entre o pressuposto, como causa, e a consequência, como efeito, que é expressa na lei natural, não é produzida, tal como a relação entre pressuposto e consequência que se estabelece numa lei moral ou jurídica, através de uma norma posta pelos homens.” (KELSEN, 1996, p.100-101).

tempo e no espaço e a significação jurídica deste fato/ato.

A significação jurídica dos fatos/atos é, em princípio, aquela descrita pela norma. Ou seja, um fato/ato só irá adquirir esta ou aquela significação quando a norma lhe atribuir este ou aquele significado.

À descrição legal de um fato/ato, “formulação hipotética, prévia e genérica, contida em lei” (ATALIBA, 1990, p.53), atribui-se o nome de Hipótese de Incidência. O fato/ato significado pelo direito é um “fato concreto, localizado no tempo e no espaço, acontecido efetivamente no universo fenomênico, que – por corresponder rigorosamente à descrição prévia, hipoteticamente formulada pela h.i. (*sic*) legal – dá nascimento à obrigação tributária.” (ATALIBA, 1990, p.62).

Para Carvalho (1997, p. 238) “concretizando-se o fato previsto no descritor da regra de incidência, instala-se, como vimos, uma relação jurídica de conteúdo patrimonial, que conhecemos por obrigação tributária.”³⁴

É também Ataliba (1990, p. 43) que, preferindo designar “o fato gerador *“in abstracto”* por “hipótese de incidência” e in concreto por “fato imponible”, que define este momento de gênese da relação como incidência: “fenômeno especificamente jurídico da subsunção de um fato a uma hipótese legal, com a conseqüente e automática comunicação ao fato das virtudes jurídicas previstas na norma”.³⁵ (ATALIBA, 1990, p. 43).

Neste sentido, admitir que a subsunção se opere entre o fato e o conceito do fato descrito na norma parece mais adequado sob o ponto de vista da contemporânea teoria do conhecimento e a descoberta de que o diálogo científico que se realiza mediante o reconhecimento da alteridade, do estabelecimento de convenções firmadas conscientemente e compartilhadas na riqueza da experiência do mundo.

³⁴Para Carvalho (1997), só pode haver subsunção entre o conceito da norma e o conceito do fato e não entre conceito do fato convencionado pela norma e o próprio fato. Contudo, conceitos são convencionais e enunciativos de uma realidade, não a realidade em si. A identificação de um conceito, com outro conceito não permite a nosso ver uma construção real do Direito. Se a colocação do professor paulista parece adequada, sob a ótica do juspositivismo do início do século XX, não parece coadunar com a reformulação da ótica filosófica operada com a virada hermenêutica do pós-guerra. Gadamer (2007, p.114) afirma que: “os homens precisam construir um mundo comum em troca dialógica constante com os outros. Podemos denominar esse fato “convenção” (*syntheke*). Todavia essa não é uma convenção que é firmada, mas uma convenção que se forma e pode ser retida e exigida com consciência. Não é aquilo que enunciamos e comunicamos aí, por exemplo, mas aquilo que temos de enunciar e comunicar, que está “dado” – e essa é toda a riqueza do mundo comum compartilhado e da experiência do mundo que trocamos no diálogo.” (GADAMER, 1997, p.114).

³⁵ Para Paulo de Barros Carvalho a subsunção não se caracteriza pela identificação entre fato e norma, mas pela identificação do conceito de fato ao conceito da norma.

Mas tudo isto se refere à criação do tributo e à configuração da relação jurídico-tributária, não à sua extinção. Assim, por mais razão que se possa atribuir, ao Professor Eurico de Santi (2008), não se pode deixar de observar que o mesmo confunde o momento da gênese com o da formalização e o da extinção da relação jurídico-tributária, o que leva ao grave equívoco apontado. Neste sentido, como afirma Vasco Branco Guimarães (2008, p. 113):

Uma reflexão mais cuidada revelará que estas afirmações são válidas ao nível da norma de incidência (que define o “an”(sic) mas já não ao nível das restantes fases da estrutura da obrigação de imposto ou seja, lançamento, liquidação e pagamento. (GUIMARÃES, 2008, p.113, grifo nosso).

Assim, afastadas as questões relativas à eventual antinomia entre o art. 3º do CTN e o art. 171 do mesmo Código, buscar-se-á, neste trabalho, fazer uma breve incursão sobre como o Código Tributário Nacional tratou as formas de extinção do crédito tributário, até como forma de deixar claro que o CTN não propôs a cobrança e o pagamento do crédito como única forma de extinção da relação jurídico-tributária e que a transação, neste contexto, encaixa-se perfeitamente no sistema arquitetado pelo legislador complementar.

5 A TRANSAÇÃO COMO FORMA DE EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

5.1 Considerações Gerais Acerca da Extinção do Crédito Tributário

As relações jurídico-tributárias, das quais o crédito tributário é um dos aspectos, são formadas pelo sujeito ativo, pelo sujeito passivo, bem como pelo objeto, elementos sobre os quais a incidência acrescenta nexos, gerando de um lado o dever jurídico de pagar, de outro o poder-dever de receber.

Todavia, conquanto deveras tais elementos mantenham nexos entre si, no decorrer da trajetória da relação jurídica tais elementos integrativos, bem como as relações que os unem, acabam por desaparecer, ensejando, por consequência, o desaparecimento desta relação e do vínculo obrigacional do qual defluem a obrigação e o crédito tributários.

Nesse sentido, a propósito, Carvalho (1998) acertadamente pondera que, com vistas a examinar a decomposição da figura obrigacional, basta, tão só, que se indague “o modo pelo qual desaparecem seus elementos integrativos, bem como as relações que os unem, posto que tais elementos e tais vínculos dão a compostura atômica dos liames jurídicos que fazem surgir direitos e deveres correlatos”. (CARVALHO, 1998, p.302).

O Código Tributário Brasileiro alinha, no art. 156, hoje onze situações nas quais considera-se extinta a relação jurídico tributária, portanto, o crédito tributário, sendo que a última delas, a dação em pagamento, foi incluída por força da Lei Complementar 104, de 10 de janeiro de 2001. Dispõe o art. 156 do CTN:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento;

II - a compensação;

III - a transação;

IV - remissão;

V - a prescrição e a decadência;

VI - a conversão de depósito em renda;

VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;

VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164;

IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;

X - a decisão judicial passada em julgado.

XI – a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei. (BRASIL, 2009).

Do rol assistemático, lançado pelo CTN, verifica-se que os tipos extintivos do crédito tributário podem ser alinhados em quatro grandes grupos, em razão do modo pelo qual desaparecem os elementos integrativos da relação jurídico-tributária.

Assim identifica-se que, segundo o Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário pode ocorrer:

- a) pelo pagamento em sentido estrito;
- b) por ato do Estado;
- c) pelo decurso do tempo; e,
- d) por formas conciliatórias de interesse dos sujeitos da relação jurídico-tributária.

5.2 A extinção do crédito tributário pelo pagamento em sentido estrito

O pagamento é a “forma por excelência de extinção do crédito tributário” (COELHO, 2007, p. 795), ou, noutros dizeres, da “prestação que o devedor, ou alguém por ele, faz ao sujeito pretensor, da importância pecuniária correspondente ao débito do tributo”. (CARVALHO, 1998, p.288).

No âmbito da Teoria das Obrigações, a palavra pagamento é considerada em dois sentidos: um amplo e outro restrito. Sob essa ótica, Gomes (1984) esclarece que, se tomada no sentido amplo, a palavra corresponde ao adimplemento de todo tipo de obrigação. Porém, se examinada de maneira restrita, a palavra pagamento, tem o condão de significar o adimplemento tão somente das obrigações pecuniárias.

A respeito do crédito tributário, dispõe o CTN:

Art. 139. **O crédito tributário decorre da obrigação principal** e tem a mesma natureza desta.

Art. 113 - [...]

§ 1º A **obrigação principal** surge com a ocorrência do fato gerador, **tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária** e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. (BRASIL, 2009, grifo nosso).

Portanto, extinguir crédito tributário consiste em extinguir necessariamente obrigação pecuniária, portanto, a expressão pagamento aqui só pode ser entendida em seu sentido estrito, ou seja, entregando o devedor a prestação, em dinheiro, ao credor.

Neste ponto, vale assinalar que a entrega de dinheiro que não obedeça à ordem imposta pelo art. 163 do CTN deverá ser realocada pela autoridade fiscal de forma a atender à ordem satisfativa determinada pelo Código Tributário Nacional. Conforme bem observou Ricardo Lobo Torres (2008), prevalece aqui regra diversa da prevista no direito privado, haja vista que neste se prioriza a vontade do devedor, prescrevendo o Código Civil vigente em seu art.352, que “a pessoa obrigada por dois ou mais débitos da mesma natureza, a um só credor, tem o direito de indicar a qual deles oferece pagamento, se todos forem líquidos e vencidos.”. (BRASIL, 2009).

Frise-se, porém, que o procedimento de imputação do pagamento não é causa de extinção do crédito tributário, representando, tão somente, a forma de processamento da modalidade extintiva, que é o pagamento³⁶.

Aqui, vale dizer que tal entrega deve ocorrer no domicílio do sujeito passivo (art. 159 do CTN, salvo quando a lei dispuser em contrário); em moeda corrente, cheque, vale postal, estampilha, papel selado, ou por meio mecânico, conforme autoriza o art. 162 do CTN.

Contudo, nesse particular, insta registrar que face às inovações tecnológicas restaram bastante dilatadas tais formas de realizar o pagamento de tributos com vistas a prestigiar os princípios da eficiência e da comodidade do sistema, descongestionando as repartições dos órgãos arrecadadores.

Constata-se que, na atualidade, o recebimento de dívidas fiscais encontra-se terceirizado, sobretudo, para instituições financeiras que se prestam à tarefa de “arrecadadores de tributos” (BALEIRO, 1999, p. 865), ou para quem lhes faça as vezes, sem que necessariamente se recorra aos procedimentos especificados pelo Código Tributário Nacional.

A título de exemplo, menciona-se o pagamento de créditos tributários federais, mediante processo eletrônico de transferência de dinheiro, conforme autorizado pelo art. 54 da Lei 8.541, de 23 de dezembro de 1992 e Portaria da

36 Nesse sentido: Superior Tribunal de Justiça (STJ) – Agravo Regimental no Recurso Especial n. 871.016/SC, Relator: Ministro Castro Meira, DJ: 28/11/2008.

Secretaria da Receita Federal 410, de 18 de abril de 2001.

Acontece que, embora não nominada como tal pelo art. 156 do CTN, a modalidade extintiva descrita pelo inciso VI do referido dispositivo não é outra coisa que não pagamento em sentido restrito. A conversão em renda é um mero movimento financeiro e, em última análise, significa nada mais do que o adimplemento da obrigação de dar dinheiro ao credor.

Também assim ocorre com a modalidade prevista pelo inciso VII do art. 156. Embora a norma do CTN dê a impressão de que a extinção total e plena do crédito só ocorrerá com a homologação expressa ou com a decadência do direito de lançar, tal condição resolutória recai apenas sobre eventual parcela de crédito não adimplida.

Algo idêntico acontece com a forma extintiva descrita no inciso VIII do art. 156 do CTN: a conversão do depósito, realizado na ação de consignação em pagamento que venha a ser julgada procedente contra a fazenda pública. Tal fenômeno caracteriza-se, de fato, como uma forma de pagamento em sentido restrito.

5.3 A extinção do crédito tributário por ato do Estado

Ocorre que nem sempre a extinção do crédito tributário acontece pelo pagamento. Os incisos IV, IX e X, do art. 156 do CTN consistem em formas de extinção do crédito tributário por ato do Estado. No primeiro caso, do Estado-Legislator; no segundo, do Estado-Administrador; e no último do Estado-Julgador:

Art. 156 - Extinguem o crédito tributário:

[[...]]

IV - remissão;

[[...]]

IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;

X - a decisão judicial passada em julgado. (BRASIL, 2009).

5.3.1. A remissão

Apesar da proximidade de grafia e de sentido, a expressão remissão utilizada pela Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional) não significa o mesmo que a expressão remição, utilizada pelo Título V do Livro II da Lei 5.869 de 11 de janeiro de 1973 (Código de Processo Civil). A primeira deriva do verbo latim “*remittere*”, que em língua portuguesa significa remitir ou perdoar. A segunda vem do latim “*redimere*” que por sua vez significa resgatar, comprar de volta.³⁷

No Direito Tributário nacional a remissão consiste no perdão, na dispensa de pagamento de tributo devido por “ato unilateral do Estado-legislador, por motivos elevados e não por simples favor”. (COELHO, 2008, p. 828).

Tal perdão é ato do Estado-legislador, que vincula inteiramente a administração à lei, no manejo do instituto, conforme se afere da disciplina do art. 172, do CTN:

Art. 172 - A lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo:

I - à situação econômica do sujeito passivo;

II - ao erro ou ignorância escusáveis do sujeito passivo, quanto a matéria de fato;

III - à diminuta importância do crédito tributário;

IV - a considerações de equidade, em relação com outras características pessoais ou materiais do caso;

V - a condições peculiares a determinada região do território da entidade tributante.

Parágrafo único - O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, quando cabível o disposto no art. 155. (BRASIL, 2009).

Embora o art. 172, do CTN, indique que o Estado-legislador deva delegar à administração tributária o poder de conceder tal perdão, extinguindo o crédito tributário, o Código Tributário Nacional deixa pouco espaço para a discricionariedade do agente aplicador da norma.

Contudo, face à multiplicidade de abusos legislativos e para a preservação do princípio da responsabilidade fiscal, a Constituição enrijeceu a disciplina da remissão, repisando a necessidade de estrita observância ao princípio da legalidade específica, em seu art.150, § 6º, introduzido pela Emenda Constitucional n. 03, de

³⁷ De fato o Código de Processo Civil cuida bem de distinguir a remição (resgate dos bens ou da execução) da remissão (perdão da dívida).

1993. Confira-se:

Art. 150[...]

§ 6º. Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou **remissão**, relativos a impostos, taxas e contribuições, só poderá ser concedido **mediante lei específica**, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no artigo 155, § 2º, XII, g. (BRASIL, 2009).

Discorrendo acerca da aludida previsão constitucional e da validade do artigo 172, do CTN, à sua luz, a Professora Misabel Machado Derzi, atualizando a obra do mestre Baleeiro, anota:

Assim, a Constituição consagra o princípio da exclusividade da lei tributária de modo que leis diversas, reguladoras de matéria estranha, como de Direito Civil, de Direito Administrativo, Comercial ou mesmo Direito Tributário – mas que trate de tributo diferente daquele para o qual se dá a isenção ou a redução – não podem conceder remissões, anistias, incentivos fiscais e outros benefícios tributários. As exonerações ou vêm previstas em lei específica que as regule exclusivamente ou em lei tributária, disciplinadora do correspondente tributo, que o favor legal exclui.

A lei não pode mais conceder à autoridade administrativa a faculdade de remitir de forma indeterminada e discricionária, como dispõe o artigo 172 do Código Tributário Nacional, sem definir com precisão a oportunidade, as condições, a extensão e os limites quantitativos do seu alcance. Sem validade o artigo, nessa parte, à luz da Emenda Constitucional n. 03. (BALEIRO, 2006, p. 907-908).

Nesse viés, o despacho que conceder a remissão, mesmo por se tratar de ato administrativo, deve ser fundamentado e motivado, ou seja, deve o seu signatário indicar as razões de fato e de direito pelas quais a concede, estritamente em consonância com a lei específica e com o Código Tributário Nacional.

A remissão tributária dispensa o pagamento de tributo devido e não pago. José Souto Maior Borges preocupa-se em distinguir a remissão da isenção e o faz esclarecendo que:

Os conceitos de isenção tributária e remissão de débitos tributários, embora mantenham entre si relações de afinidade, não se identificam.

A conceituação da isenção como hipótese de não-incidência possibilita distingui-la da remissão de débitos e evita a indistinção conceitual entre esses dois institutos de diversa natureza e destinados, pelo ordenamento jurídico, a exercer funções inconfundíveis.

Contrariamente, a caracterização das isenções como dispensa legal do pagamento de tributo devido induz à confusão entre isenção e remissão de débitos, porque a distinção entre ambas reside precisamente na circunstância de que, enquanto a lei de isenção impede a priori o nascimento do débito, configurando hipótese de não-incidência por não haver-se realizado concretamente o fato gerador da tributação, a lei de remissão de débito tributário dispensa o pagamento de tributo devido, pela efetiva realização concreta do fato gerador da tributação.

[...]

A isenção e a remissão são, assim, técnicas liberatórias diversificadas pelo ordenamento tributário: a isenção impede o nascimento da própria obrigação tributária; a remissão extingue obrigação já existente. (BORGES, 1969, p.200-201).

Contudo, parece mais útil a distinção entre a remissão e a anistia. É que, embora o CTN tenha classificado a primeira como forma extintiva e a segunda como forma excludente do crédito tributário, as duas são essencialmente iguais, significando, em última análise perdão de crédito tributário decorrente de tributo (remissão) ou de multa tributária (anistia) existente antes da concessão do favor fiscal.

Neste sentido, Sacha Calmon Navarro Coelho considera que sua classificação como exclusão do crédito tributário é um equívoco, mesmo porque tal expressão não traz em si significado algum. Diz o professor mineiro:

Trata-se de um lamentável erro de técnica cometido quando da codificação do Direito Tributário, infelizmente sustentado por Rubens Gomes de Sousa numa época em que a teoria geral do tributo, entre nós, era ainda incipiente. [[...]]. A seu turno, a anistia é a remissão do crédito tributário das multas, que, pelo sistema do Código, integra a obrigação principal. (COELHO, 2007, p.849-850).

Paulo de Barros Carvalho, preocupa-se em acentuar a distinção entre os dois institutos:

Remitindo, o Estado dispensa o pagamento do crédito relativo ao tributo e, pela anistia, dá-se o perdão correspondente ao ato ilícito ou à penalidade pecuniária. As duas realidades são parecidas, mas estão subordinadas a regimes jurídicos bem distintos. A remissão se processa no contexto de um vínculo de índole obrigacional tributária, enquanto a anistia diz respeito a liame de natureza sancionatória, podendo desconstituir a antijuricidade da própria infração. (CARVALHO, 1988, p.460).

Parecem mais completos os esclarecimentos que faz na edição anterior da mesma obra, admitindo que a anistia recai sobre o ato de infração e sobre a

penalidade pecuniária que lhe foi aplicada: “É bom que se diga existir certa desordem de conceitos, no que respeita à anistia, sobretudo porque nosso legislador reuniu o crédito do tributo e o crédito da penalidade fiscal numa só expressão: crédito tributário. “(CARVALHO, 1997, p. 326).

Neste ponto, acertada a posição do autor, sobretudo em se considerando como o CTN define a obrigação principal (inclusive quando fruto de conversão da obrigação acessória não cumprida em penalidade pecuniária – § 3º do art. 113 do CTN) e o crédito tributário dela decorrente.

Art. 139 - **O crédito tributário decorre da obrigação principal** e tem a mesma natureza desta.

Art. 113 - [...]

§ 1º A **obrigação principal** surge com a ocorrência do fato gerador, **tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária** e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º. [...]

§ 3º. A **obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária**. (BRASIL, 2009, grifo nosso).

Assim, parece que teria sido mais acertado que o legislador do Código Tributário Nacional tivesse considerado também a anistia como forma de extinção do crédito tributário, por ato do Estado-Legislador e não como forma de exclusão do crédito tributário no art. 175, II c.c. art. 180 e 181 do CTN, porque outra coisa ela não é.

Mas não só a remissão e a anistia configuram-se como formas extintivas do crédito tributário, por ato do Estado. Tanto no caso do inciso IX quanto no caso do inciso X do art. 156, o crédito é extinto em razão de ato estatal de interpretação da norma tributária, só que no primeiro caso por força de ato do Estado-Administração e no segundo, por força de ato do Estado-Juiz.

5.3.2 Da extinção do crédito por ato do estado-juiz

Nem só remissão e anistia são formas de extinção do crédito por ato do Estado.

Determina o CTN:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

[...]

IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;

X - a decisão judicial passada em julgado. (BRASIL, 2009).

Se remissão e anistia são formas de extinção do crédito tributário por ato do estado-legislador, estas duas outras formas de extinção ocorrem por ato do Estado-Juiz, quando, interpretando a lei tributária, reconhece que não existe a relação tributária ou que o ato que a formalizou sofre de defeito insanável.

A redação dos dispositivos transcritos, no entanto, peca por incompletude. É que a interpretação linear da redação pode levar a graves equívocos.

A decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não possa mais ser objeto de ação anulatória - que extingue o crédito tributário - será somente aquela que tenha como objeto a análise de mérito da relação jurídica ou do lançamento, mesmo assim, se a análise do mérito contida na referida decisão consistir em reconhecer a inexistência do vínculo obrigacional.

Explicando melhor: caso ocorrido o trânsito em julgado administrativo de uma decisão que tenha reconhecido à razão do contribuinte na impugnação do lançamento que formalizava o débito do contribuinte relativo ao não recolhimento da majoração do percentual da alíquota da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) de 2% (dois) para 3% (três) por cento, tem-se aí a extinção do crédito tributário.

No entanto, no mesmo processo administrativo caso razão não tenha sido atribuída ao sujeito passivo que apresentou sua inconformação junto ao tribunal administrativo ainda que ela transite em julgado, não haverá extinção do crédito.

E mais, a extremo rigor, se uma decisão administrativa anula apenas o lançamento, ela não extingue necessariamente o crédito. Nesse caso – desde que reconhecida a natureza meramente declaratória do lançamento, tanto em relação ao crédito quanto em relação à obrigação verifica-se que a relação jurídico-tributária persiste incólume, apenas o ato de formalização tido como inválido é retirado do mundo jurídico e outro ato deverá ser editado com subserviência aos aspectos formais e materiais da lei, caso não transcorrido o prazo decadencial.

Não é diferente a análise com relação à expressão “decisão judicial passada em julgado”. Ora, se o conteúdo da decisão judicial passada em julgado confirmar a

existência do crédito ou reconhecer apenas a invalidade do ato de lançamento, esta decisão, ainda que plena de estabilidade – pela ocorrência do trânsito em julgado - não extinguirá o crédito tributário. Assim, nem toda decisão judicial passada em julgado extingue o crédito tributário. No primeiro caso, ao contrário, a decisão reforça a existência do crédito; no segundo caso, quando se reconhece o vício apenas do ato de lançamento, o crédito permanecerá válido porque a invalidade do ato em si não afeta a validade da relação jurídica decorrente da incidência, o ato de lançamento poderá ser praticado novamente, superando-se os vícios que deram origem à nulidade declarada na decisão e novamente formalizando o mesmo crédito, desde que não tenha decaído a autoridade fiscal do poder-dever de lançar.

5.4 A extinção do Crédito Tributário pelo Decurso do Tempo: a decadência e a prescrição tributária

No entanto, nem só por atos do Estado extingue-se o crédito tributário. Ele também se extingue pela inércia estatal. Estipula o Código Tributário Nacional, no inciso V, do artigo 156, que a prescrição e a decadência também se constituem em modalidades extintivas do crédito tributário.

Reconhecendo a existência de uma base comum sobre a qual se fundam os institutos em comento, Leal (1959, p.28) diz que: “A decadência e a prescrição apresentam um ponto de contato, que as assemelha: ambas se fundam na inércia continuada do titular durante um certo lapso de tempo, e têm, portanto, como fatores operantes a inércia e o tempo.”.

Inércia continuada durante um lapso de tempo é, sem dúvida, pleonasma. É que, inércia consiste exatamente na manutenção (continuação) de um certo estado por certo tempo.

A prescrição e a decadência se configuram como a manutenção do estado de omissão por tempo que a lei considera além do desejado para manutenção dos laços jurídicos decorrentes da lei ou do contrato.

Embora alguns como Orlando Gomes (2007) sintetizem as controversas posições da doutrina a respeito, julgando-as ao mesmo tempo, um castigo à negligência (Savigny) e uma consagração de um interesse social de pacificação

(Ruggiero), melhor se afigura o instituto como a consagração do princípio da segurança jurídica.

Sem dúvida alguma, segurança é um princípio integrante do próprio conceito de Estado de Direito. No entanto, segurança jurídica não consiste só na segurança de que a lei será cumprida (matéria), consiste também em saber como será cumprida (processo). Importa também saber a que tempo vai ser cumprida, sob pena de transformar-se este cumprimento na exasperação do suplício que Dionísio propôs para Dâmocles. De transformar-se a lei em uma espada afiada sob a cabeça do cidadão, suspensa por um fio que pode, de repente, romper-se.

No entanto, diferem fundamentalmente os dois institutos, porque se a decadência atinge um direito, a prescrição atinge a ação manejável para a efetivação deste direito.

Para Rubens Gomes de Souza:

Caducidade, também chamada decadência, é o desaparecimento do próprio direito pelo fato de não ser exercido dentro do prazo da lei; prescrição é o desaparecimento da ação que possa ser proposta no prazo da lei, muito embora o próprio direito continue a existir. Entretanto é claro que um direito sem ação não pode ser exercido e, portanto, é inútil: assim sendo, as conseqüências práticas da caducidade e da prescrição são iguais, a saber, o desaparecimento ou a inutilidade do direito do credor. (SOUZA, 1975, p.124).³⁸

A respeito da decadência estabelece o CTN que:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública **constituir** o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II – da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento. (BRASIL, 2009, grifo nosso).

³⁸ Neste ponto, vale lembrar que a afirmativa do autor - a respeito das conseqüências práticas da decadência serem as mesmas da prescrição - se confirma campo do Direito Tributário nacional apenas porque a única ação para a cobrança do crédito tributário é a Execução Fiscal (art. 38 da Lei. 6.830, de 22 de setembro de 1980), contudo, as conseqüências práticas de uma e de outra são bastante diferentes em tema de direito cambial. Exemplo, uma vez ocorrida a prescrição da ação de execução relativa ao título, permanece o direito do credor exigir sua dívida pela via da cobrança judicial.

Embora parte da jurisprudência superior brasileira ainda possa entender que “a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento” (SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, 2008)³⁹, maior parte da doutrina nacional entende que o lançamento é um ato de natureza declaratória⁴⁰, não aceitando sequer a reformulação de Rubens Gomes de Souza após a publicação do Código Tributário Nacional a respeito da possibilidade de considerá-lo declaratório da obrigação e constitutivo do crédito. Mesmo porque considerar que o lançamento pudesse declarar a obrigação e constituir o crédito consistiria, em última análise, desconhecer a co-originalidade destes elementos da relação jurídico-tributária.

Neste sentido o Professor Flávio Couto Bernardes ensina que o lançamento:

Tem efeito declaratório, reportando-se ao momento da ocorrência do fato jurígeno, pois a obrigação tributária surge exatamente neste instante, sendo sua função apenas de formalização do crédito tributário já devido à época, possibilitando o prosseguimento do procedimento tributário administrativo, com a adoção dos atos administrativos necessários à sua exigibilidade. (BERNARDES, 2007, p.182).

Entende-se aqui que a decadência extingue o crédito tributário pela impossibilidade de a Fazenda Pública declarar sua existência mediante ato formal de lançamento que lhe permita exigir do sujeito passivo a prestação que lhe é devida.

Santi (2004), ao escandir as normas que tratam do instituto no CTN, entende que a decadência se encontra regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, a saber: a) regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado; b) regra da decadência do direito de lançar nos casos em que notificado o contribuinte de medida preparatória do lançamento, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento de ofício ou de tributos sujeitos a lançamento por homologação em que incorre o pagamento antecipado; c) regra da decadência do direito de lançar nos casos dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, em que haja parcial pagamento da exação devida; d) regra da decadência do direito de lançar em que o

39 STJ - Recurso Especial n. 989.421/RS, Relator: Ministro Luiz Fux, DJ: 10/12/2008.

⁴⁰ Neste sentido Nogueira (2002); Carraza (2005).

pagamento antecipado se dá com fraude, dolo ou simulação, ocorrendo notificação do contribuinte acerca da medida preparatória; e, e) regra da decadência do direito de lançar perante anulação do lançamento anterior.

Já no que se refere à prescrição, especificamente, o Código Tributário Nacional estabelece o seguinte:

Art. 174. A **ação para a cobrança do crédito tributário** prescreve em 5 (cinco anos), contados **da data da sua constituição definitiva**.

Parágrafo único. A prescrição se interrompe:

I – pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal;

II – pelo protesto judicial;

III – por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;

IV – por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor. (BRASIL, 2009, grifo nosso).

E, neste ponto, vale a mesma ressalva posta em relação à decadência. Embora o código fale textualmente que o termo “*a quo*” da contagem prescricional seja a constituição definitiva do crédito, tem-se entendido com maior rigor que a leitura do artigo deveria ser a seguinte: A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em 5 (cinco) anos, contados **do ato de lançamento**. Neste sentido, Bernardes (2007) afirma que o prazo prescricional se inicia somente com a formalização definitiva do crédito tributário que pode ocorrer, independente do ato de lançamento, apenas com o vencimento do tributo, quando este independa daquele.

Desse modo, é de se notar que, uma vez vencido o tributo ou formalizada sua existência, mediante o ato de lançamento adequadamente comunicado, ou seja, notificado, ao sujeito passivo, pode a Fazenda Pública exigí-lo, após o competente ato de controle consistente na inscrição do crédito em dívida ativa (art. 2º da Lei 6.830/80).

Todavia, se o sujeito passivo da obrigação tributária não a paga, à Fazenda Pública resta recorrer ao Judiciário, mediante a propositura da Execução Fiscal, único instrumento apto à cobrança judicial da dívida ativa (art. 38 da Lei 6.830/80).

Portanto, em casos que tais, abre-se à Fazenda Pública o prazo de 05 (cinco) anos, contados na forma do art. 174 do CTN, para propor a ação judicial competente, sob pena de, não o fazendo tempestivamente, sujeitar-se à prescrição.

Constata-se, pois, que “a prescrição, na seara tributária, estampa certa singularidade, qual a de que dá azo não apenas à extinção da ação, mas do próprio

crédito tributário, nos moldes do preconizado pelo art. 156, V, CTN”⁴¹.

Tal ocorre, como já dito, porque o Sistema Tributário Nacional só permite à Fazenda Pública uma via de cobrança de seu crédito⁴² e, prescrevendo, não haveria mesmo utilidade em manter-se o direito no qual tal ação se funda.

Curioso é que em ambos os casos existe uma disponibilidade do crédito tributário, que a rigor não deveria existir. No entanto, não se vê neste tema uma só voz da doutrina que acuse o instituto de estabelecer odiosas diferenças entre contribuintes ou a disponibilidade indevida do crédito tributário (e neste caso é indevida mesmo, porque a rigor a lei manda lançar e cobrar), tal como tem ocorrido em relação à transação. A este respeito o tema será ampliado oportunamente.

5.5 Extinção do Crédito Tributário mediante formas conciliatórias de interesse dos sujeitos da relação jurídico-tributária

É curioso observar no Direito pátrio a evolução destas formas de extinção do crédito e de solução da relação jurídico-tributária. Ajuda a observar esta evolução, sobretudo, a análise de escritos da literatura jurídica editados bem antes da efervescência do tema.

Neste sentido, é interessante examinar a edição póstuma da obra *Compêndio de Legislação Tributária*, de Rubens Gomes de Souza (1975), que teve sua última revisão feita pelo autor quando da publicação da 3ª edição, em 1960, portanto, bem antes da Emenda Constitucional nº 18, de 01 de dezembro de 1965 e da edição da Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966. Nela o autor – sem abordar diretamente apenas a dação em pagamento – refere-se à compensação, à transação, à novação, e ao compromisso como “modalidades de extinção inaplicáveis ou aplicáveis excepcionalmente à obrigação tributária.” (SOUZA, 1975, p.114), sempre firme no argumento de que “os elementos da obrigação tributária, sendo todos fixados por lei, somente poderiam ser substituídos por força de lei, e nunca por acordo das partes.”.

41 STJ -Agravo Regimental no Recurso Especial n. 1.002.435/RS, Relator: Ministro Luiz Fux.

42 Diz o art. 38 da Lei 6.830/80: Art. 38 - **A discussão judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública só é admissível em execução, na forma desta Lei**, salvo as hipóteses de mandado de segurança, ação de repetição do indébito ou ação anulatória do ato declarativo da dívida, esta precedida do depósito preparatório do valor do débito, monetariamente corrigido e acrescido dos juros e multa de mora e demais encargos. (BRASIL, 1980, grifo nosso).

(SOUZA, 1975, p.116).

Verifica-se, porém, que sete anos depois, esta já não mais era a opinião do autor. É que, como representante brasileiro junto ao Programa Conjunto de Tributação Organização dos Estados Americanos (OEA) / Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID), representando o Brasil na Comissão Redatora do Modelo de Código para América Latina de 1967, assevera: “Seguindo a tendência do Código Tributário Nacional brasileiro que permitiu acordos entre a Administração e os contribuintes processos para ser decidir processos, nos quais haveria segundo seu critério fundado receio de sucumbências.”⁴³ (SOUZA *apud* CASAS, 1967, p. 78, tradução nossa).

De resto, fica claro no próprio projeto do Código Tributário Nacional que o autor já não comungava da opinião de que a natureza “*ex lege*” da relação tributária, em sua gênese, confrontava com qualquer possibilidade de adoção de formas consensuais de extinção da obrigação. Aos poucos foi-se aceitando mais e mais no Direito Tributário pátrio esta possibilidade, conforme adiante se relata. Vindo a culminar com a inclusão da dação em pagamento no inciso XI do CTN, mediante a edição da Lei Complementar 104, de 10 de janeiro de 2001.

Assim, passar-se-á a uma breve análise de cada um destes institutos para que, dentro desta visão panorâmica, possa-se situar a discussão a respeito da transação no Direito Tributário.

5.5.1 A compensação

A compensação, não obstante ser usada no Direito Civil como oposição é uma forma genuinamente convencional de encontro de contas entre devedor e credor, no qual débitos de um e créditos de outro se extinguem reciprocamente.

No Brasil, a impossibilidade de aceitação plena da compensação como forma extintiva do crédito tributário já era declarada expressamente desde a edição do Código Civil de 1916, que estabelecia:

⁴³ Mencionando o testemunho de Nelly, Valdés de Blengio nos anais da XX Jornadas Latino Americanas de Direito Tributário “siguiendo La tendencia Del Código tributário Nacional do Brasil admitia los acuerdos entre La Administración y contribuintes para terminar procesos, lo que estaria a su juicio justificado cuando existieran riesgos de perderlos.”.

Art. 1.017 - As dívidas fiscais da União, dos Estados e dos Municípios também não podem ser objeto de compensação, exceto nos casos de encontro entre a administração e o devedor, autorizados nas leis e regulamentos da Fazenda. (BRASIL, 2009).

O Decreto-Lei 960, de 31 de dezembro de 1938 - que regulava a cobrança judicial da dívida ativa da União - não admitida nem a reconvenção nem a compensação naquelas ações. Não obstante a regra autorizativa geral da compensação como forma de extinção do crédito tributário – introduzida pelo CTN em 1966 – a proibição de oposição da compensação como matéria de embargos em execução fiscal foi repetida pelo parágrafo 3º, do art. 16, da Lei 6.830, de 22 de setembro de 1980.

Rubens Gomes de Souza (1975) recusava-se a admitir a compensação como forma corriqueira de extinção do crédito tributário, muito embora o Código Tributário Nacional a tenha admitido como tal, desde que atendidas as condições expostas no art. 170:

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública.

Parágrafo único. Sendo vincendo o crédito do sujeito passivo, a lei determinará, para os efeitos deste artigo, a apuração do seu montante, não podendo, porém, cominar redução maior que a correspondente ao juro de 1% (um por cento) ao mês pelo tempo a decorrer entre a data da compensação e a do vencimento. (BRASIL, 2009).

O que se observou – após a abertura democrática – com a edição das Leis 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 10.637 de 30 de dezembro de 2002 e com o reiterado movimento jurisprudencial é uma constante abertura para a aceitação corriqueira do instituto.⁴⁴

Fundamentalmente, “o que se passa aqui é a praticabilidade. A lei permite, ao invés de dois pagamentos contrapostos, a realização de um só, pelo saldo (raramente as dívidas se equivalem).” (COELHO, 2008, p. 823).

Deveras, hoje no âmbito tributário, o encontro de dívidas nem é tanto mais raro e excepcional, mesmo sendo que “a regra é o pagamento inexorável do crédito

⁴⁴ Precedentes: REsp nº 613.757/RS; Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJ de 20/09/2004; REsp nº 395.448/PR, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ de 16/02/2004 e REsp nº 426.663/RS, Rel. Min. DENISE ARRUDA, DJ 25/04/2005) dentre outros.

público, líquido e certo, por efeito da inscrição da dívida do sujeito passivo nos livros do sujeito ativo, salvo disposição legal em contrário”. (BALEIRO, 2008, p. 823).

Na esfera federal, a título de exemplo, a regulação demasiadamente aberta do instituto fez com que este passasse a ser franca e indiscriminadamente utilizado pelo contribuinte, muitas vezes, como instrumento de evasão fiscal, sem que se tenha atribuído à Administração Tributária, meios eficientes e reforçados para o controle de tais atos, tornado quase impossível as revisões necessárias após a implantação do sistema Pedido Eletrônico de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso e Declaração de Compensação (PERDCOMP).

A invocação do instituto, neste trabalho, tem também o fito de chamar atenção para que se evite repetir com a transação os inúmeros equívocos legislativos e jurisprudenciais que fizeram da compensação tributária uma inesgotável fonte de manejo de grandiosas ações elisivas e, até mesmo, evasivas praticadas sob o seu manto, por evidente falta de aparelhamento técnico, humano e gerencial da Administração Tributária e por sucessivos açosamentos normativos, tema sobre o qual se pretende expandir no capítulo a respeito da transação propriamente dita.

5.5.2 A dação em pagamento

A introdução da dação em pagamento como forma extintiva do crédito tributário mediante a Lei Complementar 104, de 10 de janeiro de 2001, reforça a ideia de que o Direito Tributário Brasileiro vem aceitando cada vez mais as formas de extinção do crédito tributário, que envolvam a composição de interesses.

A dação em pagamento é uma forma de extinção das obrigações prevista no Código Civil brasileiro, em seus arts. 356 e seguintes.

Mesmo antes da introdução do instituto como forma extintiva do crédito tributário - mediante a inserção do inciso XI na redação do art. 156, do CTN - o instituto da dação era largamente utilizado, sob o argumento de que o rol do referido artigo seria meramente exemplificativo.

Neste sentido, embora o Supremo Tribunal Federal (STF) tenha considerado o rol do art. 156, do CTN, taxativo - declarando inconstitucional dispositivo de lei

estadual que considerava a dação forma extintiva do crédito - Luciano Amaro em edição anterior à Lei Complementar 104/2001, já dizia:

O rol do artigo 156 não é taxativo. Se a lei pode o mais (que vai até o perdão da dívida tributária) pode também o menos que é regular outros meios de extinção do dever de pagar tributo. Um exemplo, é a dação em pagamento. Outro que sequer necessita de disciplina específica na legislação tributária, é a confusão que se dá quando se acumulam (ou se confundem) na mesma pessoa, a condição de credor e de devedor da mesma obrigação (artigo 1049). Há ainda a novação. (AMARO, 1998, p.259, grifo nosso).

No direito português, verifica-se a concordância com Amaro (1998). É que, em Portugal o Supremo Tribunal Administrativo pronunciou-se a favor da dação independente de prévia autorização geral, da seguinte forma:

No regime do C.P.P.T., tanto nos casos em que o pedido é instaurado antes da execução fiscal como naqueles em que é posterior à sua instauração, o pedido de dação em pagamento dá origem à instauração de um procedimento tributário tendente à sua autorização, que, no caso de estar pendente execução fiscal, corre paralelamente a ela, nos termos dos n.ºs 2 e seguintes do art. 201.º daquele Código.⁴⁵

No Direito Brasileiro, mesmo antes da inclusão do inciso XI na redação do art. 156 do CTN se tem notícia da adoção da dação como forma de extinção do crédito tributário, inúmeras vezes. Merecendo destaque as incidências em matéria previdenciária⁴⁶ e no estado de Minas Gerais⁴⁷.

Observa-se, neste sentido, que as formas conciliatórias de interesses ou as formas dialógicas de extinção do crédito tributário, tais como a compensação, a

⁴⁵ Acórdão de Supremo Tribunal Administrativo nº 0799/04, Nº Recurso nº JSTA00061550, Magistrado Responsável Jorge de Sousa. Disponível em <http://jurisprudencia.vlex.pt/vid/29193971>. Consultado em 14 de janeiro de 2009.

⁴⁶ Neste sentido, a Lei 9.711, de 1998 já autorizava o Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) a receber, na forma de dação em pagamento - conforme Parecer Normativo 2390 /2000, da Consultoria Jurídica do Ministério da Previdência - feita pelo contribuinte os Certificados da Dívida Pública adquiridos em leilões, para quitação de débitos previdenciários no valor de até R\$500.000,00 (quinhentos mil reais): Art. 3º. A União poderá promover leilões de certificados da dívida pública mobiliária federal a serem emitidos com a finalidade exclusiva de amortização ou quitação de débitos previdenciários[...]omissis[...] § 1º. Fica o INSS autorizado a receber os títulos e créditos aceitos no leilão de certificados da dívida pública mobiliária federal, com base nas percentagens sobre os últimos preços unitários e demais características divulgadas pela portaria referida no § 5º deste artigo, com a finalidade exclusiva de amortização ou quitação de débitos previdenciários, de empresa cujo débito total não ultrapasse R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais). (BRASIL, 1998, grifo nosso).

⁴⁷ Em Minas Gerais, desde 23 de junho de 1999 o art. 24 da Lei Estadual nº 13.243, permite a extinção de créditos tributários mediante a dação em pagamento.

dação em pagamento e, agora, a transação, vem assumindo relevo no Direito Tributário Brasileiro ao longo dos últimos anos.

Tal movimento assenta-se exatamente sobre a evolução paradigmática do direito estatal brasileiro, referida nos capítulos anteriores deste trabalho. Passar-se-á então à análise da transação em matéria tributária propriamente dita.

6 TRANSAÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

O instituto da transação integra o Sistema Tributário Nacional desde a edição do Código Tributário Nacional, em 1966, e foi consagrado como uma das formas ideais de extinção do crédito tributário por uma comissão de renomados juristas latino americanos, dentre os quais Carlos M. Juliani Fonrouge (Argentina), Rubens Gomes de Souza (Brasil) e Ramón Valdés Costa (Uruguay), que integraram a “*Comisión Redactora*” do “Modelo de Código Tributário para América Latina de 1967, proposto pela OEA/BID. (CASAS, 2005).

Embora Rubens Gomes de Souza (1975), apontasse, em sua obra póstuma, que a transação no direito tributário brasileiro já era autorizada pelo direito brasileiro em sede de execução fiscal federal, posta sob a competência do Ministério Público Federal, conforme a Lei 1.341 de 31 de janeiro de 1951⁴⁸, “como uma medida necessária quando se verifique que a Fazenda poderá perder parcialmente um processo, afim de evitar demora, pagamento de custas, etc.” (BRASIL, 1951), o autor não deixava de expressar sua pessoal resistência à adoção da transação como forma de extinção do crédito tributário, posição que seis anos depois viria a modificar, defendendo sua inclusão no Código Latino Americano junto à Comissão OEA/BID:

Transação, regulada pelo art. 1.025 do Código Civil, é o ajuste pelo qual as partes terminam um litígio, ou evitam que ele se verifique, mediante concessões mútuas. Isto não seria possível no Direito Tributário, porque, como já vimos, a atividade administrativa do lançamento é vinculada e obrigatória (§25), o que significa que a autoridade fiscal não pode deixar de efetuar o lançamento exatamente como manda a lei não podendo fazer concessões. (SOUZA, 1975, p.116)

Não obstante as normas que tratam do instituto da transação como forma de extinção do crédito tributário (inciso III do art. 156 e art. 171 do CTN) estivessem insertas no Código Tributário Nacional desde sua publicação, em 1966, somente após o ano de 2006 é que começaram a efervescer as discussões que culminariam com a apresentação, em 2008, de uma das inúmeras versões do projeto de Lei Geral da Transação pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, objetivando a

⁴⁸ Lei. 1.341/51. Art. 23 - Salvo quando autorizados pelo Procurador Geral, os órgãos do Ministério Público da União não podem transigir, comprometer-se, confessar, desistir ou fazer composições. Parágrafo único. Sempre que julgarem conveniente, deverão representar confidencialmente ao Procurador Geral para que este, opinando a respeito, obtenha do poder competente a necessária autorização para transigir, confessar, desistir ou fazer composições. (BRASIL, 1951).

regulamentação dos referidos artigos para sua aplicação plena.

Neste sentido, vale reconhecer que o argumento de que a noção de transação em si é antitética ao conceito de tributo foi derrubado pelo Rubens Gomes de Souza há cerca de 40 anos. O argumento de antinomia do art. 3º com o art. 171 do CTN, como forma de afastar a possibilidade jurídica de uma Lei Geral de Transação é, em si, passional e não resiste a uma análise mais profunda, sobretudo, considerado o paradigma do Estado Democrático de Direito socioeconômico cultural.

Considerando a possibilidade da transação no Direito Tributário Brasileiro, interessante o raciocínio desenvolvido por Igor Mauler Santiago:

De nossa parte, não temos dúvida quanto à aplicabilidade do instituto ao campo tributário, conclusão a que nos conduzem os arts. 156, III e 171 do CTN e a constatação de que o legislador, a quem é dado o **mais** (conceder remissão ou determinar a restituição do tributo devidamente pago, p.ex.), não seria vedado o **menos** (autorizar à autoridade administrativa a renúncia à uma parcela do crédito que se considera credora no bojo de negociação na qual também o fisco obtenha vantagens). (SANTIAGO, 2007, p.).

Passa-se então ao estudo do instituto transação, em si, o que permitirá adiante a construção de uma análise mais crítica da proposta recentemente lançada pelo Ministério da Fazenda do Brasil.

6.1 Da Natureza Jurídica da Transação no Direito Tributário Brasileiro

A transação no Direito Brasileiro, como forma extintiva de litígios, é regulamentada desde o Decreto Imperial 2.318, de 22 de dezembro de 1858, que previa a competência dos juízos conciliatórios. (FREITAS, 1875).

O Código Civil Brasileiro de 1916, adotando a corrente unitarista, tratava da transação no Capítulo IX, do Título II (Do Efeito das Obrigações); do Livro III (Do Direito das Obrigações) da Parte Especial do Código. Transação, neste contexto, estava longe de poder ser considerada um contrato, embora pudesse ser considerada tanto um ato como um negócio jurídico, uma vez que o Código de 1916 não os distinguia. Foi nesta concepção que ela foi acolhida como forma de extinção do crédito tributário pela Lei 5.172/66, não como um contrato daqueles que o legislador de 1916 tratava no Título IV do mesmo Livro do Digesto Civil.

A modificação de posição do legislador civil brasileiro em 2002, seguidor da corrente dualista, fez com que o instituto da transação no direito civil brasileiro – na Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002 – fosse transplantado da posição de ato/negócio jurídico para a condição de contrato, passando a constituir-se no Capítulo XIX (Transação); do Título VI (Das Várias Espécies de Contratos); do Livro I (Do Direito das Obrigações); da Parte Especial do Código Civil Brasileiro.

Batista Júnior (2007), defende a natureza contratual da transação em tema de direito tributário, seguindo a corrente prevalente de autores como Francesco Carnelutti (2004), Silvio Rodrigues (2004), Caio Mario da Silva Pereira (2007) e Washington de Barros Monteiro (2007).

Contudo, caso se observe a obra do autor do projeto do Código Civil de 1916, com maior acuidade, verifica-se que fazer uma leitura do conceito de transação no direito tributário transmigrando conceitos do atual art. 840 do Código Civil vigente é um procedimento, no mínimo, anacrônico.

O art. 171 do CTN não fala em celebração de contrato de transação, e no contexto em que foi gerada a norma, transação também não era entendida como contrato. Poder-se-ia argumentar que tal natureza contratual poderia vir a ser regulamentada pela lei posterior, mas isto não aconteceu de fato. Além do mais, retoma-se aqui a questão do cientista e do legislador imersos no paradigma do seu tempo. Vale contra argumentar que, se nem o Código Civil admitia a transação como contrato porque o Código Tributário Nacional iria fazê-lo, sobretudo, considerando o fato do legislador tributário sempre ter sido mais refratário à admissão da vontade como elemento definidor das relações tributárias?

Ora, o art. 171 do CTN estipula: “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 consequente extinção de crédito tributário.” (BRASIL, 2009, grifo nosso).

A não classificação da transação como contrato pelo Código Civil de 1916, não parece despropositada ou acidental. Para o autor da proposta do referido código, a transação e os contratos são sobremodo distintos, a não ser no que diz respeito ao fato de serem bilaterais, mas “[...] o momento culminante da transação é o extintivo das obrigações”, (BEVILAQUA, 1950, v. 4, p. 176) além do mais a “[...] transação não é ato aquisitivo de direitos. É meramente declaratório ou recognitivo [...]”. (BEVILAQUA, 1950, v.4, p.176).

Na visão do Código Civil de 1916, se o contrato serve para criar ou modificar, a transação serve para declarar ou extinguir. Dentro desta perspectiva parece pouco acertado conceituar transação como contrato.

Transação no Direito Tributário não é contrato. Talvez se aproxime mais do conceito de ato, ato individual e concreto, “ato administrativo participativo”, extintivo da relação jurídico-tributária. Ato administrativo de natureza negocial. (DI PIETRO, 2004, p. 214).

Pode parecer estranho admitir um ato jurídico no qual se admita a consensualidade, sem que se admita o aspecto contratual. No entanto, no Direito Administrativo, tais atos são muito mais comuns do que se imagina. Dentre eles podem ser alinhados: as licenças, as autorizações, a admissão, a nomeação. Estes atos são classificados como atos negociais, mas não como contratos, porque seus efeitos – embora pretendidos por ambas as partes não são por elas livremente estipulados (como ocorre nos contratos) , mas decorrem de lei.

Caso fosse considerada como ato administrativo, a transação poderia ser classificada - quanto à função da vontade administrativa - como um ato negocial. Aquele no qual a vontade administrativa é preordenada à obtenção de uma vontade jurídica estabelecida em lei criar modificar ou extinguir direitos. (MELLO, 2009, p.418).

Quanto à composição da vontade produtora do ato, a transação poderia ser classificada como um ato complexo-participativo. Complexo porque depende da participação de mais de um órgão ou ente, participativo porque somente se aperfeiçoa com a manifestação da vontade do administrado, mediante prévio procedimento dialógico.

Aliás, à primeira vista esta parece ter sido a escola doutrinária acolhida pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional na elaboração do Anteprojeto da Lei-Geral de Transação Tributária⁴⁹, pelo que se vê da redação do § 1º do art. 23, que ora se transcreve:

§ 3º **A transação:**

I - **é ato jurídico** que se aperfeiçoa e extingue o crédito tributário após o cumprimento integral das obrigações e condições pactuadas nas cláusulas do respectivo termo;

⁴⁹ A última versão do Ante Projeto, encaminhado pela Exposição de Motivos 0078/2008 à Casa Civil da Presidência da República.

No entanto, observando o projeto com mais cuidado, verifica-se que no texto em questão a transação tributária ora é tratada como ato, ora como procedimento.⁵⁰ Neste tema, acredita-se que haverá uma nova reforma no texto antes de sua aprovação, pois a indefinição do instituto como ato ou como procedimento pode refletir em graves questões de direito. Indefinições estas que repercutiriam em outras graves indefinições de direito intertemporal, por exemplo.

Neste sentido, chama atenção a crítica de Paulo de Barros Carvalho, para quem a transação não pode ser considerada, em si, uma forma de extinção do crédito tributário, mas sim um processo que lhe prepara o caminho. Segundo o professor paulista:

[[...]]. Os sujeitos do vínculo concertam abrir mão de parcelas de seus direitos, chegando a um denominador comum, teoricamente interessante para as duas partes, e que propicia o desaparecimento simultâneo do direito subjetivo e do dever jurídico correlato. Mas, é curioso verificar que a extinção da obrigação, quando ocorre a figura transacional, não se dá, propriamente, por força das concessões recíprocas, e sim do pagamento. **O processo de transação tão-somente prepara o caminho para que o sujeito passivo quite sua dívida, promovendo o desaparecimento do vínculo.** Tão singela meditação já compromete o instituto como forma extintiva de obrigações. (CARVALHO, 1998, p.458, grifo nosso).

Sem se prender a este ponto, o autor suscita a possibilidade de que a transação em tema de Direito Tributário possa mesmo ser considerada um procedimento, ou uma sucessão ordenada de atos e formalidades tendentes à formação e manifestação da vontade da Administração Pública ou à sua execução, vontade essa cujo conteúdo foi identificado de forma dialogada e participativa e que consiste, no caso: na extinção do crédito tributário.⁵¹

Com este ponto, concorda María Esther Sánchez Lopes, nos seguintes termos:

⁵⁰ Além de outros indicativos de que a intenção real do projeto seja mesmo a de considerar transação como procedimento e não como ato, a expressão “procedimento de transação” aparece nos seguintes dispositivos: art. 7º., § 1º.; art. 12, § 4º.; art. 18. I, b e e; art. 20, *caput* e incisos I e III, além de aparecer também uma vez no § 1º. e duas vezes no § 2º. do mesmo artigo. Do mesmo modo aparece no art. 24 §1º.; art. 32, § 2º., I; art. 37 § 2º.; art. 39; art. 40; art. 46, § 2o.; art. 48, § 1o. II, III; art. 49, § 4o., I, II e III.

⁵¹ Definição dada pelo art. 1º. do Código de Procedimento Administrativo Português. Decreto-Lei 442 de 15 de Novembro de 1991, que pela sua consistência e precisão optou-se por usar aqui.

Em otros términos, y siendo La transacción una institución procedimental (lo que no excluye, según hemos expuesto ya, su dimensión material) que tiene lugar em aquellos casos em que La Asministración renuncia al ejercicio de sus potestades, cremos que es necesario construir El entendimiento de esta figura desde su inserción em el procedimiento de gestión tributária. (SÁNCHEZ LÓPES, 2008, p.212).

No entanto, a transação não trata, segundo a autora, de um procedimento de caráter puramente garantista e formal, nem de uma solução de chancela da preponderância do interesse geral sobre o interesse do contribuinte, mas de um procedimento vocacionado à busca de uma solução mais viável e aceitável para todos os seus destinatários.

Em efecto, y si uma de lãs reservas que tradicionalmente se han opuesto a La admisión de lãs técnicas convencionales em derecho tributário há sido el respecto a La vinculación le La Administración a la ley y al derecho, creemos que dicha objeción debe entenderse superada desde el momento em que se entienda que La opición por el procedimiento dialogado garantiza mejor que el acto unilateral La realización de la justicia tributária em el caso concreto. (SÁNCHEZ LOPES, 2008, p. 214).

A rigor, é como procedimento tendente à extinção do crédito tributário, mediante a edição de ato administrativo negocial, complexo, dialógico e participativo, e não como contrato, que se afigura a transação no Código Tributário Brasileiro, procedimento esse autorizado exclusivamente, por lei, em caso de litígio, para a determinação deste e mediante o estabelecimento de concessões mútuas entre sujeito ativo e passivo da obrigação tributária.

É mediante este procedimento de concessões mútuas que se cria novo crédito para a Administração Pública Fazendária, não mais de natureza tributária, mas sim de natureza administrativa. Crédito público ainda. **Crédito fazendário** ainda, **mas não mais crédito de natureza tributária.**

Embora não se concorde com o autor no que se refere à natureza contratual da transação, em tema de Direito Tributário - em razão de todos os argumentos já alinhados – entende-se como precisa a lição de Mauler Santiado, quanto ao fato de não mais existir obrigação de natureza tributária e sim administrativa após a transação:

Isto o que registrou o STJ no já referido RESP nº 514351/PR, ao afirmar que: a autocomposição bilateral ou transação é forma de extinção do crédito tributário, consoante determina o art. 156, III, do CTN, implicando o término do direito da Fazenda Pública de cobrar a obrigação tributária. [...] Assim, **se**

dentre as cláusulas contratuais houver uma (e normalmente há) que imponha ao sujeito passivo o pagamento de algum valor, este terá natureza convencional, e não mais tributária. (...). (SANTIAGO, 2007, p.68, grifo nosso).

Transação é, pois procedimento administrativo dialógico que, implica concessões mútuas entre sujeito ativo e passivo da obrigação tributária, das quais resulta a extinção do crédito tributário, visando a edição final de um ato administrativo de interpretação consensual e definitiva - pelas partes interessadas na aplicação da norma tributária - do direito antes controvertido.

6.2 A Transação como Forma de Procedimento para Decisão Sobre Litígio Instalado em Matéria Tributária

Bem mais acertado parece tratar transação como procedimento do que como contrato, ou como ato administrativo. É que a muitos passa despercebido que o Código Tributário Nacional não usa a mesma expressão que o Código Civil de 1916 ou que o Código de 2002: “terminação de litígio”.

Neste sentido, interessante consultar a redação do art. 1.025 do Código Civil de 1916 e do art. 840 do Código Civil vigente para perceber que a redação de ambos é idêntica, mas que diferem fundamentalmente da redação do art. 171 do CTN quando trata da transação em matéria tributária. Eis a redação dos dispositivos civis, respectivamente:

Art. 1.025 - É lícito aos interessados prevenirem, ou terminarem o litígio mediante concessões mútuas. (BRASIL, 1916, grifo nosso).

Art. 840 - É lícito aos interessados prevenirem ou terminarem o litígio mediante concessões mútuas. (BRASIL, 2002, grifo nosso).

O art. 171 do CTN, não sem propósito, estabelece:

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. (BRASIL, 2009, grifo nosso).

Pareceria tênue e acidental, se não fosse abissal e, sobretudo, proposital a distinção. A utilização da expressão DETERMINAÇÃO DE LITÍGIO (decidir/julgar) ao invés da expressão TERMINAÇÃO DE LITÍGIO (finalizar/encerrar) tem um implicação sobremaneira importante.

Terminar litígio pode ser lido como finalizar, pôr termo a um litígio. Já determinar um litígio não significa a mesma coisa, embora boa parte da doutrina ainda não tenha se apercebido da sutil diferença da grafia, mas da gritante diferença da ação determinada no dispositivo.

O único sentido que poderia ser atribuído à expressão DETERMINAR no texto do artigo 171 – a não ser que se considerasse erro gráfico ou equívoco legislativo, o que é vedado ao intérprete pelas mais básicas regras de hermenêutica, sobretudo, quando sentido gramatical, histórico, razoável ou consensual se lhe possa atribuir – é o de decidir, resolver. E decidir ou resolver um litígio é julgar. É ato de natureza processual.

Afinal, se o vocábulo “DETERMINAÇÃO” (no sentido de decisão) foi usado em um texto legal, ligado à expressão “DE LITÍGIO” (no sentido de lide) - usando as definições mais precisas da linguagem jurídica e com o respeito diacrônico que esta interpretação merece - talvez o dispositivo pudesse ser lido assim:

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 **DECISÃO SOBRE A PRETENSÃO JURÍDICA RESISTIDA** e conseqüente extinção de crédito tributário.

O Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa define o verbete determinar como:

1. Marcar termo a; delimitar; fixar:...2. Indicar com precisão; definir, precisar:[...] 3. Prescrever; ordenar; estabelecer, decretar: 4. **Decidir, resolver**:[...] 5. Motivar, causar, ocasionar:[...] 6. Distinguir; discriminar; especificar:[...] 7. Fixar, firmar, assentar:[...] 8. Persuadir, levar, mover; **decidir**:[...] 9. Fazer tenção; ter o propósito:[...] **10. Resolver-se, decidir-se.** (FERREIRA, 1989, p.485, grifo nosso).

A permissão contida na norma do art. 171, do CTN, é para que o legislador ordinário, mediante procedimento de transação, permita a decisão a respeito de litígio, mediante concessões mútuas das quais resultem a pacificação consensual de

interesses que permitam a extinção do crédito tributário. Portanto, em matéria tributária, não pode existir transação onde não existe litígio.

Embora admita o autor que determinar litígio significa resolvê-lo, segundo Onofre Alves Batista Júnior, em comentário à obra de Paulo Ricardo de Souza Cruz:

O litígio tributário, efetivo **ou potencial** pode ser resolvido por meio de **transação preventiva** ou terminativa. Em homenagem à **eficiência administrativa**, perante um **potencial conflito**, o Fisco não tem que esperar que esse se instale para poder solucioná-lo com a mesma decisão que poderia preventivamente ser abraçada. (BATISTA JÚNIOR, 2007, p.414, grifo nosso).

Contudo, por mais que se respeite e se compartilhe da opinião dos ilustrados autores com relação à subserviência administrativa ao princípio da eficiência – acrescido ao art. 37 do Texto Constitucional, pela Emenda 19, de 04 de junho de 1998 – acredita-se que em nome dele não esteja o legislador ordinário autorizado a afrontar norma cuja hierarquia sistêmica é estabelecida pela própria constituição, e que limita sua competência a regular transações, somente quando da existência de litígios e não para a prevenção deles.

Daí não se poder, em tema de direito tributário nacional, falar em transação enquanto medida preventiva de litígios. No Brasil, para que haja transação em tema de direito tributário, há de haver litígio formado, ou seja, pretensão do fisco resistida pelo sujeito passivo, ou do sujeito passivo resistida pelo fisco.

Santi (2008) critica, a nosso ver em tom intensamente passional, a inserção do termo litígio ao Anteprojeto de Lei apresentado pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, alegando a falta de definição do termo e demasiado número de vezes que ele apresenta-se no anteprojeto. Neste sentido, parece que não assiste razão ao ilustre professor.

Ora, O termo litígio é de definição bem assentada em tema de direito processual civil e consta dos mais básicos manuais da graduação. Assim, por tratar-se de matéria de cunho processual, vale invocar o testemunho de um jus processualista a respeito do que vem a ser litígio: “[...] à pretensão do sujeito de um interesse se opõe a resistência do sujeito de outro interesse. Configura-se aqui um litígio ou lide, que se caracteriza por ser um conflito de interesses em que à pretensão de um dos sujeitos se opõe a resistência do outro.” (AMARAL, 2007, p.9, grifo nosso).

Aliás, as expressões litígio e litigante ganharam até significado constitucional quando foram mencionadas pelo constituinte de 1988: a primeira a título de identificação de conflito aduzido judicialmente (art. 102, I, “e” e art. 126, Parágrafo único da CR/88) e a segunda a título de identificação de sujeito de relação processual administrativa ou judicial (inciso LV do art. 5º da CR/88).

Neste sentido, afirma Hugo de Brito Machado que:

Para que seja possível a transação no Direito Tributário impõe-se tenha sido já instaurado o litígio, embora não se exija que este se caracterize pela propositura da ação judicial. Basta que tenha sido impugnado, pelo sujeito passivo da obrigação tributária, um auto de infração contra o mesmo lavrado. Ou por outra forma se tenha estabelecido uma pendência, dando lugar à instauração de um procedimento administrativo a ser julgado pelo órgão administrativo competente. (MACHADO, 2008, p.116).

Não se afirma aqui que este comportamento dialógico da administração, quando adotado na via administrativa, não possa tornar-se, por si, preventivo do estabelecimento de litígios na via judicial, ou da prorrogação de litígios em ambas as vias.

O que se combate, por ostensivamente contrário à norma do CTN, é a possibilidade de utilização da transação sem que seja constatado o litígio entre sujeito ativo e passivo da obrigação tributária, litígio esse que seja prévio à instalação do procedimento de transação.

O Código Tributário Nacional não distingue se o litígio deve se fundar em matéria de fato ou de direito, e, sobretudo hoje, quando se sabe que não há matéria que seja somente de fato ou arguição que possa ser classificada como exclusivamente de direito, esta questão se afigura como irrelevante.

Neste ponto, vale frisar que a introdução da transação no Direito Tributário brasileiro, enquanto modo de prevenção de litígio ou como instrumento de preservação da empresa e da sua função social, pode ser iniciativa de extremada nobreza, mas cuja realização carece da necessária utilização da via de lei complementar para que se altere a redação do art. 171 do Código Tributário Nacional, sem malferir a norma constitucional insculpida na alínea b, do inciso III do art. 146 da CR/88 que reserva a matéria à via dificultosa posta no art. 69 do Texto Constitucional.

Vale advertir que nem todos os créditos inscritos na dívida ativa da União - gerida pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) - são de natureza

tributária⁵²; para tais créditos pode ser estendida a possibilidade de transação prévia ao litígio, por força do art. 64 do Anteprojeto de Lei Geral de Transação encaminhado à discussão.

Neste ponto, o art. 15 do referido Anteprojeto de Lei peca pela possibilidade de – mesmo passando pelos controles de constitucionalidade dos órgãos legislativos e da Presidência da República – vir a ser questionado em ação civil pública⁵³ ou pela via de ação popular, por confrontar o CTN, permitindo em seus incisos III e IV a transação por recuperação tributária e a transação administrativa por adesão (cuja especificação nos artigos 43 e seguintes do termo “controvérsias jurídicas” é, por demais, amplo para adequar-se ao esquadro extremamente restritivo do art. 171 do CTN).

É bem certo que, o manejo de tais ações - contra a transação preventiva de litígios e a transação para recuperação econômica de empresas - depende da demonstração de que elas possam produzir dano ao interesse público (Lei 4.717, de 29 de junho de 1965) ou à ordem econômica (Lei 7.347, de 24 de julho de 1985).

Neste sentido, embora não seja em princípio danosa a proposta destas duas modalidades na Lei Geral de Transação - e, de forma alguma se compartilhe aqui das opiniões externadas por Santi (2008) - o tema merece ser estudado com cuidado. As transações tributárias (sobretudo, em modalidades preventivas) são na realidade soluções alternativas de disputas (ADR) e classificam-se em inúmeros

⁵²Diz a Lei 6.830 de 22 de setembro de 1980: Art. 2º - Constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não tributária na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, com as alterações posteriores, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. (BRASIL, 1980). Por sua vez diz a Lei 4.320, de 17 de março de 1964. Art. 39. Os créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária, serão escriturados como receita do exercício em que forem arrecadados, nas respectivas rubricas orçamentárias. § 1º - omissis[...] § 2º - Dívida Ativa Tributária é o crédito da Fazenda Pública dessa natureza, proveniente de obrigação legal relativa a tributos e respectivos adicionais e multas, e Dívida Ativa não Tributária são os demais créditos da Fazenda Pública, tais como os provenientes de empréstimos compulsórios, contribuições estabelecidas em lei, multa de qualquer origem ou natureza, exceto as tributárias, foros, laudêmios, alugueis ou taxas de ocupação, custas processuais, preços de serviços prestados por estabelecimentos públicos, indenizações, reposições, restituições, alcances dos responsáveis definitivamente julgados, bem assim os créditos decorrentes de obrigações em moeda estrangeira, de subrogação de hipoteca, fiança, aval ou outra garantia, de contratos em geral ou de outras obrigações legais. Legislação Brasileira. (BRASIL, 1964).

⁵³ Neste sentido, embora a jurisprudência quase pacificada do STJ entenda contrariamente à possibilidade de ajuizamento da ação civil pública em matéria tributária, vale verificar a obra de Ricardo Lobo Torres (2008); BARRAL, Welber Barral (1996) James Marins (1995).

estudos internacionais como programas permanentes de perdão do crédito tributário. (CASSONE, 1995).

Tais programas permanentes de perdão do crédito tributário vêm sendo constantemente apontados como prejudiciais à arrecadação espontânea a longo prazo. (CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRADORES TRIBUTÁRIOS; ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO FAZENDÁRIA; INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES (SPAIN), 1987).

Esses riscos se afiguram mais relevantes quando verificada a possibilidade de que a transação possa ser encarada como um perdão constante e permanente do crédito tributário.

Constata-se que este risco torna-se ainda maior quando verifica-se que o recorte de valores que o Anteprojeto de Lei Geral de Transação adota é alto⁵⁴, em relação às demais experiências de transação de crédito público já empreendidas no direito brasileiro, sendo que tal diploma não prevê a adoção de uma só salvaguarda de fortalecimento da Administração Tributária à qual se incumbirá da execução do procedimento de transação.⁵⁵

Ora, vale lembrar que tramita perante a Justiça Federal Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 4068, proposta em 14 de abril de 2008, contra o normativo constante do art. 16, da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007, que atribuiu à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional as atribuições relativas à

⁵⁴ Este juízo de valor a respeito da ousadia do corte estabelecido pelo anteprojeto de lei é formulado levando em consideração exclusivamente o fato de que até a presente data a União não teve agilidade suficiente para fazer valer o comando da Lei 10.259/01 que autorizou a transação dos créditos tributários da União há cerca de 8 anos, até o valor de 60 salários mínimos, hoje equivalentes a modestíssimos R\$27.900,00 (vinte e sete mil e novecentos reais), frente aos limites de competência dos procuradores designados R\$1.000.000,00 e do Procurador-Geral R\$10.000.000,00.

⁵⁵ Neste sentido, vale lembrar que tramita perante a Justiça Federal ADI nº 4068, proposta em 14/04/2008, contra o normativo constante do art. 16 da Lei 11.457/07, que atribuiu à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional as atribuições relativas a arrecadação das receitas de custeio previdenciário, sem, contudo, atribuir ao órgão estrutura para arcar com o ônus administrativo que lhe foi imposto. A dita ação foi recebida pela relatora, a Ministra Carmem Lúcia Antunes Rocha, sob o regime de urgência, mas até a data da entrega deste trabalho não havia sido julgada. Neste sentido, acredita-se que o ônus administrativo que a lei de transação pode impor ao órgão venha a tornar ainda mais severas as condições relatadas na petição inicial daquela ação. De todo modo a situação merece cuidados, porquanto a propositura da ação em si, não significa naturalmente a inconstitucionalidade do dispositivo, mas com toda a certeza a ação só foi ajuizada porquanto comprovado pelo órgão regulador da profissão as precárias condições acusadas pelo Sindicato dos Procuradores da Fazenda Nacional. Isto sem dúvida alguma já constitui em mora a União e o Poder Executivo a quem incumbe a iniciativa organizacional. A sobrecarga deste sistema com a implementação das atribuições decorrentes da implantação da Lei Geral de Transação poderá, neste cenário anunciar-se desastrosa, tanto administrativa, quanto juridicamente.

arrecadação das receitas de custeio previdenciário, sem, contudo, atribuir ao órgão estrutura para arcar com ônus administrativo que lhe foi imposto⁵⁶.

Acredita-se que o ônus administrativo que o Anteprojeto de Lei Geral de Transação pode impor à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional virá tornar ainda mais severas as condições relatadas na petição inicial da referida ação declaratória de inconstitucionalidade.

A situação merece cuidados, porquanto a propositura da ação em si, não significa a inconstitucionalidade do dispositivo, mas com toda a certeza a ação só foi ajuizada quando comprovadas as precárias e inaceitáveis condições do órgão pelo órgão regulador do exercício da advocacia, a Ordem dos Advogados do Brasil (OAB)⁵⁷.

Se já constituída a mora da União e do Poder Executivo a quem incumbe a iniciativa de ajuste organizacional da PGFN para arcar com as competências que lhe foram atribuídas pela Lei nº 11.457/07, torna-se ainda mais temerária a implementação das novas competências que lhe pretende atribuir a Lei Geral de Transação.

Estudo publicado por Alm, McKee e Beck (1990), demonstra que se o perdão fiscal não for acompanhado de mudanças no sistema tributário tendentes a fortalecer a capacidade de atuação da administração tributária, o resultado é a fatal e significativa queda da arrecadação espontânea.

Dentre as medidas necessárias ao implemento da transação de forma segura e consistente no sistema tributário, excelente estudo de Hasseldine (1998) recomenda que, além de outros aspectos, no próprio projeto de lei no qual se discuta a concessão de qualquer das formas de perdão fiscal fiquem bem delineados os seus aspectos operacionais, inclusive estrutura institucional, declarações, recursos para a capacitação de pessoal etc.).

⁵⁶ Dita ação foi recebida pela relatora, a Ministra Carmem Lúcia Antunes Rocha, em regime de urgência, mas até a data da entrega deste trabalho não havia sido julgada.

⁵⁷ Neste caso, a OAB assume um duplo papel: ela é não só a autoridade competente para atribuir mora à União pela falta de condições estruturais para o exercício das atividades da advocacia, mas também a autora da ação. Neste caso, o simples fato da OAB ter ajuizado a ação, significa ter concluído o seu julgamento a respeito da mora no qual se encontra a União, em relação ao órgão. E mais, na referida ação direta, a União poderá contestar a inconstitucionalidade apontada, mas não o estado de mora declarado pela OAB, porque tal matéria é confiada por ela própria (União) à competência exclusiva desta autarquia de regime especial a quem incumbe a regulamentação e a fiscalização das condições do exercício da advocacia, seja ela pública ou não.

Neste mesmo estudo, o autor recomenda também que a administração tributária a quem incumba operar este perdão fiscal (sobretudo os de natureza continuada ou permanente, como a transação) deva também estar dotada de aparelhamento suficiente (pessoal e material) para verificar a existência ou não de um perfil padrão de contribuinte que dele participe.

Acresça-se a tudo o dito a veemente colocação da Professora Michelin (2008) alertando que a possibilidade de estruturação da PGFN e da Receita Federal do Brasil (RFB) para este intento – como para todos os outros mais que importem em melhorias concretas para a relação fisco/contribuintes – existem, mas que vêm sendo constantemente ignoradas pelos poderes da república, em uma nítida posição de afronta ao comando contido no art. 37, XXII c.c. art. 167, IV da CR/88:

O que é necessário, e não pensamos ser repetitivo salientar, dada a relevância das medidas **é dotar os Órgãos Administrativos de estrutura adequada e qualificada para a efetiva, eficiente e ágil prestação de serviços públicos aos cidadãos, nos termos do art. 37, inciso XXII da BRFB/88, com a redação dada pela Emenda Constitucional 42, de 19 de dezembro de 2003**, com o aprimoramento dos sistemas informatizados, desenvolvendo, de fato, o e-gov, como os países da Europa, com investimento real, **utilizando-se, inclusive, os recursos do FUNDAF (Lei 7.711, de 1988), que durante os últimos anos têm composto a reserva do Superávit Primário**, para a **finalidade a que legalmente se destina**, interligando-os ao Poder Judiciário e demais Órgãos para a imediata obtenção de informações que hoje são prestadas pelos contribuintes, o que reduziria o tempo de tramitação dos requerimentos administrativos, evitando conflitos a serem solucionados no âmbito do Poder Judiciário. (MICHELIN, 2008, p.335, grifo nosso).

Analisados tais pontos, relativos ao procedimento de transação e os riscos embutidos na implementação deste procedimento – caso não implementadas também as salvaguardas recomendadas pela literatura sobre o tema - passa-se agora a examinar a questão relativa à competência para transigir em matéria tributária, no Brasil.

6.3 Da Competência para Transigir no Direito Tributário Brasileiro

Como antes dito, apesar de parecer inédito, o deferimento de competência a agentes públicos para transigir em matéria de interesses e de créditos públicos não é tão novo assim. Conforme já mencionado anteriormente, a Lei 1.341/51 deferia

competência aos membros do Ministério Público Federal para, mediante autorização da autoridade a quem estava subordinado o Procurador-Geral da República (e sob procedimento confidencial), realizar transação, inclusive em matéria tributária.

É óbvio que sem reportar a tais raízes autoritárias, mas com um fundamento diametralmente oposto, na tentativa de estabelecer um parâmetro cada vez mais dialógico nas relações com o cidadão, a legislação federal vem dia a dia alargando as possibilidades de composição de interesses e resolução participativa de litígios.

A este título, vale reportar à evolução legislativa havida após a edição da Lei 6.830, de 22 de setembro de 1980 que, ao estabelecer normas para maior celeridade dos feitos no Tribunal Federal de Recursos e na Justiça Federal de Primeira Instância, possibilitou à advocacia pública federal a transação para terminação de litígios que envolvessem interesse público entregue à tutela da União, autarquias ou empresas públicas federais, excepcionalizando, contudo a possibilidade de transação em causas de interesse fiscal:

Art. 5º - Os representantes judiciais da União, suas autarquias e empresas públicas federais poderão transigir para terminar o litígio, nas causas, **salvo as de natureza fiscal** e as relativas ao patrimônio imobiliário da União, de valor igual ou inferior a 100 (cem) Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional, em que interessadas essas entidades na qualidade de autoras, rés, assistentes ou oponentes, mediante as condições estabelecidas pelo Poder Executivo.

Parágrafo único. Quando o valor da causa for superior ao limite previsto no artigo, a transação somente será possível com a prévia e expressa autorização das autoridades indicadas pelo Poder Executivo. (BRASIL, 1980, grifo nosso).

O diploma foi revogado, pela Lei 8.197, de 28 de junho de 1991, que veio a disciplinar a transação nas causas que envolvessem o interesse da União, suas autarquias, fundações e empresas públicas federais, ressalvando também as causas de natureza fiscal e sujeitando a validade do ato de transação à homologação do Ministério Público.

Art. 1º. Os representantes judiciais da União Federal, suas autarquias, fundações e empresas públicas federais poderão transigir para terminar o litígio, nas causas, **salvo as de natureza fiscal** e as relativas ao patrimônio imobiliário da União, de valor igual ou inferior a Cr\$ 300.000,00 (trezentos mil cruzeiros), em que interessadas essas entidades na qualidade de autoras, rés, assistentes ou oponentes, nas condições estabelecidas pelo Poder Executivo.

§ 1º Quando o valor da causa for superior ao limite previsto neste artigo a transação, sob pena de nulidade, somente será possível com a prévia e expressa autorização das autoridades que vierem a ser designadas em decreto;

§ 2º Qualquer transação somente poderá ser homologada após a manifestação do Ministério Público. (BRASIL, 1991, grifo nosso).

Consolidada, no âmbito da Administração Pública Federal, a representação da União pela Advocacia-Geral da União, nas causas de natureza geral e da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, nas causas de natureza fiscal - por força da Lei Complementar 73, de 10 de fevereiro de 1993 - foi editada a Lei 9.469, de 10 de julho de 1997 que, em seu art. 12, revogou expressamente, as disposições da Lei anterior.

A referida lei permite ao Advogado-Geral da União e aos dirigentes máximos das autarquias, fundações e empresas públicas federais autorizar a realização de acordos ou transações, em juízo, para terminar o litígio, nas causas com valor até R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais). Esse valor é equivalente a quase o dobro do que – depois de editada a Lei 10.259, de 12 de julho de 2001 – viria a ser a alçada do Juizado Especial Federal, via na qual – ao contrário do que ocorre na esfera estadual – se admite a discussão de matéria tributária.⁵⁸

Ao contrário do que acontecera nos diplomas anteriores esta lei não excepcionou, de forma expressa, a competência da Advocacia-Geral da União para transigir em matéria fiscal, o que, à primeira vista pareceria autorizar a transação tributária:

Art. 1º O **Advogado-Geral da União** e os **dirigentes máximos das autarquias, das fundações e das empresas públicas federais poderão autorizar a realização de acordos ou transações, em juízo, para terminar o litígio**, nas causas de valor até R\$50.000,00 (cinquenta mil reais), a não-propositura de ações e a não-interposição de recursos, assim como requerimento de extinção das ações em curso ou de desistência dos respectivos recursos judiciais, para cobrança de créditos, atualizados, de valor igual ou inferior a R\$1.000,00 (mil reais), em que interessadas essas entidades na qualidade de autoras, rés, assistentes ou oponentes, nas condições aqui estabelecidas.

⁵⁸ Quando da edição da Lei em comento, a Medida Provisória, 362 de 29 de março de 2007 havia estabelecido como salário mínimo o valor de R\$ 380,00, hoje o salário mínimo. Por sua vez, o art. 3º. da Lei 10.259 de 12 de julho de 2001, viria a estabelecer como teto de alçada do Juizado Especial Federal, o valor de 60 vezes o salário mínimo. Portanto, quando da edição da Lei 9.469/97 o teto da transação em juízo, cuja competência foi atribuída à Advocacia-Geral da União é hoje, um pouco menos do que o dobro do valor de alçada do juizado de pequenas causas.

§ 1º Quando a causa envolver valores superiores ao limite fixado no caput, o acordo ou a transação, sob pena de nulidade, dependerá de prévia e expressa autorização do Ministro de Estado ou do titular da Secretaria da Presidência da República a cuja área de competência estiver afeto o assunto, no caso da União, ou da autoridade máxima da autarquia, da fundação ou da empresa pública.

§ 2º Não se aplica o disposto neste artigo às causas relativas ao patrimônio imobiliário da União. (BRASIL, 2001, grifo nosso)⁵⁹

Contudo, tal impressão que se tem à primeira vista, não se confirma quando se verifica que, se a lei ordinária defere a competência de transigir ao Advogado-Geral da União, esta competência seria logicamente deferida em causas judiciais, cujos processos pudessem estar sob sua órbita ordinária de competência do AGU e em matérias também afetadas à competência originalmente delineada na lei para aquele órgão.

Neste ponto, vale ressaltar que por força do § 3º do art. 131 da Constituição da República c.c. art. 12 da Lei Complementar 73, de 10 de fevereiro de 1993, a competência para a representação da União em causas natureza fiscal e a apuração e a cobrança da dívida ativa tributária é de competência privativa da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e, portanto, a lei ordinária não atribuiria competências ao Advogado-Geral da União para transigir em causas que não estivessem sob a sua esfera de competência material.

Por outro lado, em 12 de julho de 2001, foi editada a Lei 10.259 que instituiu os Juizados Especiais Federais, permitiu de forma genérica, aos representantes

⁵⁹ A redação dos presentes dispositivos encontra-se alterada pela que lhe foi dada pela Medida Provisória 449, de 03 de dezembro de 2008, e até a data do encerramento deste trabalho, 24 de março de 2009 - ainda sem ser aprovada pela Câmara - encontrava travando a pauta do Congresso Nacional, com a seguinte redação: Art. 1º O Advogado-Geral da União, diretamente ou mediante delegação, e os dirigentes máximos das empresas públicas federais poderão autorizar a realização de acordos ou transações, em juízo, para terminar o litígio, nas causas de valor até R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais). § 1º Quando a causa envolver valores superiores ao limite fixado neste artigo, o acordo ou a transação, sob pena de nulidade, dependerá de prévia e expressa autorização do Advogado-Geral da União e do Ministro de Estado ou do titular da Secretaria da Presidência da República a cuja área de competência estiver afeto o assunto, inclusive no caso das empresas públicas federais e do Banco Central do Brasil. § 2º Não se aplica o disposto neste artigo às causas relativas ao patrimônio imobiliário da União. Art. 1º-A. O Advogado-Geral da União poderá dispensar a inscrição de crédito, autorizar o não-ajuizamento de ações e a não-interposição de recursos, assim como requerimento de extinção das ações em curso ou de desistência dos respectivos recursos judiciais, para cobrança de créditos da União e das autarquias e fundações públicas federais, observados os critérios de custos de administração e cobrança. Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica à Dívida Ativa da União e aos processos em que a União seja autora, ré, assistente ou oponente cuja representação judicial seja atribuída à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

judiciais da União, autarquias, fundações e empresas públicas federais conciliar, transigir e até desistir nos processos de competência daqueles juizados:

Art. 10. As partes poderão designar, por escrito, representantes para a causa, advogado ou não.

Parágrafo único. Os **representantes judiciais da União**, autarquias, fundações e empresas públicas federais, bem como os indicados na forma do caput, **ficam autorizados a conciliar, transigir** ou desistir, **nos processos da competência dos Juizados Especiais Federais.** (BRASIL, 2001, grifo nosso).

É importante observar que, ao contrário do que acontece com proibição de transação em matéria relativa ao patrimônio imobiliário da União (tradicionalmente excluída da possibilidade de transação), a proibição de transação em matéria relativa a tributos federais não aparece veiculada nesta norma, a não ser indireta e parcialmente. Dispõe o art. 3º da referida lei:

Art. 3º Compete ao Juizado Especial Federal Cível processar, conciliar e julgar causas de competência da Justiça Federal até o valor de sessenta salários mínimos, bem como executar as suas sentenças.

§ 1º Não se incluem na competência do Juizado Especial Cível as causas:

I - referidas no art. 109, incisos II, III e XI, da Constituição Federal, as ações de mandado de segurança, de desapropriação, de divisão e demarcação, populares, **execuções fiscais** e por improbidade administrativa e as demandas sobre direitos ou interesses difusos, coletivos ou individuais homogêneos;

II - sobre bens imóveis da União, autarquias e fundações públicas federais;

III - para a anulação ou cancelamento de ato administrativo federal, salvo o de natureza previdenciária e o de lançamento fiscal;

IV - que tenham como objeto a impugnação da pena de demissão imposta a servidores públicos civis ou de sanções disciplinares aplicadas a militares. (BRASIL, 2001, grifo nosso).

Como se vê, a norma retro transcrita exclui indireta e parcialmente a transação em matéria tributária apenas quando o litígio estiver consignado em execução fiscal, que não pode ser manejada junto àquele juízo, independente do valor (inciso I, do § 1º do art. 3º). O que, de certa forma, parece absurdo, pois se a pretensão resistida estiver manifestada naquele juízo mediante uma ação anulatória de lançamento fiscal (parte final do inciso III, do § 1º do art. 3º) que discuta débito fiscal inscrito e ajuizado mediante a propositura do respectivo executivo fiscal, a transação poderá ocorrer, mas se o sujeito passivo pretender a mesma composição pela via da execução fiscal, perante o juízo comum federal ou a vara especializada,

a transação não poderá ocorrer.

Para regulamentar a aplicação da referida lei, o Poder Executivo Federal, expediu o Decreto 4.250, em 27 de maio de 2002, que – ignorando o fato de a vinculação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional à Advocacia-Geral da União ser meramente técnica e ocorrer especialmente em matéria consultiva do Ministério da Fazenda, mas não em matéria administrativa, menos ainda em matéria fiscal que envolva a gestão da dívida ativa tributária (Art. 12, *caput* c.c. Parágrafo único do art. 13 da LC73/93) – estabelece textualmente:

Art. 2º Compete ao Advogado-Geral da União expedir instruções referentes à atuação da Advocacia-Geral da União e dos órgãos jurídicos das autarquias e fundações nas causas de competência dos Juizados Especiais Federais, bem como fixar as diretrizes básicas para conciliação, transação, desistência do pedido e do recurso, se interposto.

§ 1º Respeitadas as instruções e diretrizes fixadas pelo Advogado-Geral da União, os Procuradores-Gerais da União, da Fazenda Nacional e do Instituto Nacional do Seguro Social poderão expedir instruções específicas para as respectivas procuradorias. (BRASIL, 2002, grifo nosso).

Visando a aplicação do Decreto em tela a Advocacia Geral da União (AGU) expediu a Portaria AGU nº 109 de 30 de janeiro de 2007, que autoriza a transação, inclusive, nas matérias de competências da PGFN, mas somente quando houver erro administrativo reconhecido pela autoridade competente ou, mesmo quando não havendo tal reconhecimento, o erro apontado for verificável pela análise das provas e dos documentos que instruem a ação, pelo procurador que atua no feito, mediante motivação adequada; e inexistir controvérsia quanto ao fato e ao direito aplicado. Regulamenta a referida Portaria:

Art. 1º Nas causas de competência dos Juizados Especiais Federais a União será representada pelas Procuradorias da União e, nas causas previstas no inciso V e parágrafo único do art. 12 da Lei Complementar no 73, de 10 de fevereiro de 1993, pelas Procuradorias da Fazenda Nacional.

Parágrafo único[...].

Art. 2º Estão autorizados a transigir, deixar de recorrer, desistir de recursos interpostos ou concordar com a desistência do pedido, no âmbito dos Juizados Especiais Federais, os representantes judiciais da União e das autarquias e fundações em exercício nos órgãos mencionados no art. 1º.

Art. 3º A transação ou a não interposição ou desistência de recurso poderá ocorrer quando:

I - houver erro administrativo reconhecido pela autoridade competente ou, quando verificável pela simples análise das provas e dos documentos que instruem a ação, pelo advogado ou procurador que atua no feito, mediante motivação adequada; e

II - inexistir controvérsia quanto ao fato e ao direito aplicado.

§ 1º A inexistência de controvérsia quanto ao fato deve ser verificável pelo advogado ou procurador que atua no feito pela simples análise das provas e dos documentos que instruem a ação, e a inexistência de controvérsia quanto ao direito aplicado deve ser reconhecida pelo órgão consultivo competente, mediante motivação adequada em qualquer das situações.

§ 2º Os valores envolvidos nas conciliações e transações não poderão exceder ao teto previsto no art. 3º, § 2º, da Lei nº 10.259, de 12 de julho de 2001, observado o disposto no art. 260 do Código de Processo Civil. (BRASIL, 2002, grifo nosso).

Vê-se, portanto, que na Portaria em comento não pode o Advogado-Geral da União estar se referindo ao procedimento de transação permitido pelo Código Tributário Nacional, porque aquele pressupõe a existência de litígio e não a inexistência de controvérsia.

Aliás, face ao princípio da legalidade e da moralidade administrativa, a inexistência de controvérsia em matéria tributária – como muito bem pontuou o Parecer PGFN 508/2007, de 14 de março de 2007, da lavra de Carlos Araújo Moreira⁶⁰ – determina bem mais do que a transação, determina a extinção do feito quando o reconhecimento da inexistência da relação jurídico-tributária decorra de lei ou de ato do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, por ela autorizado (art. 18 e 19 da Lei 10.522 de 19 de julho de 2002), independente dos valores envolvidos.

Quem afirma, em tese e genericamente, que transação em matéria tributária não está autorizada, encontra-se, no mínimo, mal informado. A transação está, de fato autorizada, inclusive em matéria tributária, diretamente ao representante judicial da União em matéria tributária – não em larga escala, e não com um potencial de risco econômico e jurídico tão grande como o que se afigura no Anteprojeto de Lei Geral de Transação – mas está regulada por lei, contra a qual não se tem notícia da propositura de qualquer ação que questione sua constitucionalidade, embora em vigor há mais de 8 (oito) anos, contudo, nos limites da lei que regula o Juizado Especial Federal, bastando para que se opere plenamente a emissão de ato do Procurador-Geral da Fazenda, autorizado pelo Ministro da Fazenda por tratar-se de matéria administrativa vinculada à sua pasta..

É claro, que diante do exposto, não se admite que o ato regulatório da AGU

⁶⁰ Mensagem eletrônica PGFN/CRJ/Nº. 546 – 06/02/2007

esteja dispondo propriamente da transação em matéria tributária. Ele se propõe mais a ser uma declaração de intenção da não procrastinação processual por parte da União que, embora possa parecer muito nobre, na realidade não afeta matéria tributária, sendo inócuo neste assunto pelos motivos já expostos.

Transação é diferente de reconhecimento de direito ou de ausência de controvérsia. Ela viabiliza o encerramento do litígio, mediante concessões mútuas, permitidas somente a alguns agentes da Administração Tributária.

Em tema específico de transação tributária é de relevante prudência que se atente para o requisito da competência. Dispõe o parágrafo único, do artigo 171, do CTN: “a lei indicará a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso”. (BRASIL, 2009).

Não obstante as inúmeras melhoras ocorridas desde a sua primeira edição, o atual Anteprojeto de Lei Geral de Transação - que faz parte ao anexo deste trabalho - parece ainda deixar abertas dúvidas com relação ao manejo do requisito competência.

As constantes remições de uns a outros dispositivos, a alternância entre os comandos contidos nos arts. 4º, 21, 22, 23 e 46, a indefinição quanto à natureza jurídica do instituto e a referência vaga e inespecífica às “autoridades competentes” anunciada várias vezes no texto (o texto anuncia cerca de 15 vezes a expressão autoridade competente sem relacionar cargo, função e atividade específica relativa à transação) são fatores que abrem oportunidades a uma série de dúvidas.

Diz o art. 4º do referido anteprojeto:

Art. 4º Os procedimentos de transação designados nesta lei somente serão aplicados nos casos previamente disciplinados quanto aos requisitos, forma e parâmetros pela Câmara Geral de Transação e Conciliação da Fazenda Nacional – CGTC.

§ 1º Nos procedimentos de transação tributária deverão ser observados, obrigatoriamente, o histórico fiscal, a forma de cumprimento de obrigações tributárias, a adoção de critérios de boa governança e a situação econômica do contribuinte.

§ 2º As transações **previamente aprovadas pela Câmara Geral de Transação e Conciliação – CGTC poderão ser formalizadas por Procuradores da Fazenda Nacional expressamente designados pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional**, inclusive para os fins do parágrafo único do art. 10 da Lei nº 10.259, de 12 de julho de 2001.

§ 3º A transação nos casos que envolvam valores superiores a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) **dependerá de autorização expressa, mediante parecer fundamentado:**

I - do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, quando os valores envolvidos forem inferiores a R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais); e

II - do Procurador-Geral da Fazenda Nacional com anuência do Ministro de

Estado da Fazenda, quando os valores envolvidos forem iguais ou superiores a R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais). (BRASIL, 2008, grifo nosso).

Da forma como se apresenta a redação proposta, a impressão que se tem é que as transações previamente aprovadas pela Câmara Geral de Transação e Conciliação (CGTC) poderão ser formalizadas pelos Procuradores da Fazenda Nacional expressamente designados para este fim, se inferiores a R\$ 1.000.000,00 (hum milhão de reais), mas se forem superiores a este valor e inferiores a R\$ 10.000.000,00 dependerão apenas de autorização expressa do Procurador-Geral da Fazenda, mediante parecer fundamentado, sem prévia aprovação da Câmara Geral de Transação e Conciliação exigida pelo § 2º do art. 4º. Será que realmente é isto que se pretende?

Outro ponto que chama atenção, no que diz respeito à distribuição de competência para a transação no referido anteprojeto, é o seguinte: o § 2º, do art. 7º deixa claro que é competência da CGTC a admissão e a análise de proposição que envolva conceito indeterminado do direito, para efeito de conclusão de processo de transação, sujeitando-se ainda tal ato à homologação por turma especializada da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

No entanto, o § 4º do art. 4º da proposta estabelece que:

§ 4º Para os casos que envolvam valores inferiores ao limite mínimo para ajuizamento de execuções fiscais pela Fazenda Nacional, a PGFN, ouvida a CGTC, fixará os critérios de transação para a hipótese de cobrança extrajudicial e procederá na forma prevista em ato do Ministro de Estado da Fazenda, **observado, no que couber, o art. 6º desta Lei.** (BRASIL, 2008, grifo nosso).

Por seu turno, dispõe o art. 6º, do anteprojeto:

Art. 6º - **A transação nas modalidades previstas nesta Lei poderá dispor somente** sobre multas, de mora e de ofício, juros de mora, encargo de sucumbência e demais encargos de natureza pecuniária, bem como valores oferecidos em garantia **ou situações em que a interpretação da legislação relativa a obrigações tributárias seja conflituosa ou litigiosa.** (BRASIL, 2008, grifo nosso).

Indaga-se: o **§ 4º, do art. 4º do anteprojeto** estaria estabelecendo um caso de exceção à regra do § 2º do art. 7º do texto proposto, que atribui somente à Câmara

Geral de Transação e Conciliação – sob condição de homologação da Câmara Superior de Recursos Fiscais – a competência para admissão e análise de proposição que envolva interpretação de conceito indeterminado de direito.

Neste caso, a situação seria a seguinte: caso o assunto versasse sobre situação de fato, o Procurador da Fazenda Nacional poderia transacionar, previamente autorizado pela CGTC, em litígio que tratasse de débito de até R\$ 1.000.000,00. Contudo, caso versasse tal caso de controvérsia jurídica que envolvesse um conceito jurídico indeterminado, mas que refletisse um valor entre R\$ 27.900,01⁶¹ e R\$1.000.000,00, a competência para a transação seria concentrada na CGTC, sob homologação do CSRF. Este não seria um ponto de estrangulamento estrutural, tão sério quanto o que existe hoje no Poder Judiciário?

Uma definição mais rígida de competências é essencial quando se trata de um instituto como a transação, no qual se admite aquilo que em tese é inadmissível: a prática de concessões sobre o interesse público. Neste ponto, parece merecer melhor reflexão e detalhamento o atual Anteprojeto de Lei Geral de Transação apresentado pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

Ao contrário do que se passa no direito privado, no Direito Público, especialmente em tema de Direito Tributário falar em “concessões mútuas” não é uma coisa tão tranquila. Boa parte da doutrina ainda confunde o interesse público representado pela arrecadação tributária com o recebimento do tributo em si. Mas, conforme se verá adiante, dispor de crédito tributário não quer dizer necessariamente dispor do interesse público, pode significar: tutelá-lo.

6.4 A Transação de Crédito Tributário e a Indisponibilidade do Interesse Público Tutelado pelo Art. 171 do CTN

Transação em tema de crédito tributário é transação que envolve disponibilidade de bens e direitos públicos, pela Administração Tributária. E em tema de Administração Pública vigora o princípio da indisponibilidade de bens, direitos e interesses públicos.

⁶¹ Um centavo a mais do que o valor de alçada máximo que define competência dos Juizados.

O significado da expressão ADMINISTRAÇÃO já traz em si, sobretudo no campo do Direito Estatal, ideia oposta ao significado de PROPRIEDADE, alerta Lima (1987), lembrando que, mesmo quando se refere a fenômenos da administração privada o direito designa uma atividade de quem não é dono. Por exemplo, a lei civil qualifica como administração: a atuação dos órgãos executivos das sociedades civis; as atividades dos pais em relação ao patrimônio dos filhos; atividades dos tutores em relação aos bens dos tutelados etc.

Assim, no Estado Democrático de Direito Socioeconômico Cultural revela-se a Administração Pública como mandatária da vontade daquele que expressa sua vontade de senhor e proprietário: o povo – mediante a feitura da Lei segundo determina a Constituição (art. 14 CR/88).

É por esse motivo que só é possível transacionar com bens, direitos ou interesses públicos, na exata medida que a lei autorize.

Indisponibilidade do interesse público não se confunde com indisponibilidade ou alienabilidade deste ou daquele bem ou crédito público. A rigor, são coisas bastante distintas e não só agora que se flexibilizam tantos conceitos do Direito Público.

O interesse público é uma categoria jurídica e como tal deve ter sua definição estruturada segundo um sistema lógico-jurídico que permita a compreensão de seus múltiplos aspectos, mediante uma análise subserviente à qualificação que lhe dá o texto constitucional e; ao detalhamento que dela venham a fazer os textos infra-constitucionais, os regulamentos e atos administrativos, nos limites da discricção que lhes tenha conferido o legislador.

Em suma, é interesse público aquilo que a lei, segundo a Constituição, assim defina. Mas fato é que, uma vez assim definido, o interesse público é sempre e inexoravelmente indisponível.

Há que se distinguir, no entanto, entre aquilo que se convencionou chamar de interesse público primário e secundário.

Sobre o tema preleciona Celso Antônio Bandeira de Mello:

Uma vez reconhecidos que os interesses públicos correspondem à dimensão pública dos interesses individuais, ou seja, que consistem no plexo dos interesse dos indivíduos enquanto partícipes da sociedade (entendida juridicamente no Estado), nisto incluído o depósito intertemporal destes mesmo interesses, põe-se a nu a circunstância de que não existe coincidência necessária entre interesse público e interesse do Estado e demais pessoas de Direito Público. (MELLO, 2009, p.65).

Diz o referido autor que, quando o Estado subjetiva estes interesses e passa a tê-los como seus em concorrência com todos os demais sujeitos de direitos, estes interesses públicos tornam-se similares aos interesses privados, similares mas não iguais, porque serão sempre públicos e sempre identificados com sua matriz primária, sob pena de corromper-se sua natureza. A estes interesses públicos similares aos privados convencionou-se nominar interesses públicos secundários.

Hoje não mais se identifica com a preservação do interesse público - nem mesmo com o interesse secundário - a conduta estatal tendente a tributar desmesuradamente os administrados; ou a que procure manter o Erário à custa do não pagamento dos direitos de seus agentes; ou a que tente protelar ao máximo a solução de litígios nos quais figure como parte; ou a tendente a não indenizar aquele a quem tenha provocado dano patrimonial.

Tais condutas são condutas de preservação do interesse privado dos governantes de plantão, visando encobrir uma possível situação de “déficit” público, de má administração, de desvio de recursos, ou de mero desequilíbrio fiscal, o que por si é inadmissível em um Estado Democrático de Direito.

Não se identifica mais também com interesse público fazendário o recebimento, a qualquer custo, de qualquer crédito tributário pelo simples fato de ser tributário e sua dispensa ser injusta ou incostitucional diante do princípio da igualdade e da solidariedade. O argumento é nobre à primeira vista, mas não convence quando analisado de forma mais cuidadosa.

Há outros créditos fazendários tão nobres, tão indisponíveis e tão importantes na preservação da igualdade e da solidariedade quanto os tributários. A título de exemplo podemos invocar: multas eleitorais (valor jurídico protegido pela multa: preservação da democracia); créditos da carteira agrícola (valor jurídico protegido pelo pagamento: preservação do Erário, moralidade e igualdade); multas da Consolidação das Leis Trabalhistas (CLT) (valor jurídico protegido: cuidados com o trabalhador); reparação de danos ao Erário por ato de improbidade (valor jurídico protegido: preservação do Erário e moralidade).

Ora, tais créditos são constantemente colhidos por anistias, remissões, renúncias e outras modalidades de perdão. Pior, são colhidos por outras vicissitudes que decorrem da própria inadequação da máquina estatal para a cobrança de tais créditos, vicissitudes essas que ceifam qualquer possibilidade de recuperação

destes créditos, independente de seus valores, de suas origens e da justificativa moral e social de sua existência: a decadência e a prescrição.

O que se assiste, na prática, é que a insistência em cobrar créditos públicos a qualquer preço pode ser o equivalente não à preservação do interesse público primário de proteção ao Erário, mas ao seu afrontamento.

Desta forma o direcionamento das energias da Administração Fazendária para a recuperação de créditos qualificados atende melhor o interesse público do que a tentativa desordenada e ineficaz de recuperação de todo e qualquer crédito: seja ele de qualquer valor; de qualquer origem, tenha ele qualquer grau de consistência fática ou jurídica em sua formação.

A cobrança de créditos públicos pode ser antieconômica por uma série de fatores: i) pela incerteza jurídica da interpretação do direito subjacente a este crédito; ii) pela incerteza jurídica na interpretação do fato a que se pretende aplicar a norma; iii) pela situação econômica do sujeito passivo; iv) pela situação territorial do sujeito passivo; v) pela situação temporal do crédito; vi) pela falta de instrumentos técnicos e jurídicos hábeis para a indicação de bens que possam sofrer constrição; vii) pela falta de aparelhamento humano e material dos órgãos encarregados da cobrança; e viii) por dois ou mais destes fatores conjugados.

Além de tudo, a todos estes fatores deve-se somar a falta de aparelhamento do poder judiciário para enfrentar o movimento de judicialização da política brasileira; a inadequação da Lei 6.830/80 à condução de um executivo fiscal garantido e satisfativo e a alta taxa de mortandade prematura das empresas no Brasil.⁶²

Em tema de indisponibilidade do interesse público e do crédito público calha bem a lição de Rosenbuj (2000, p. 44): “El patrimonio publico no es immutable ni La disposición del producto de la recaudación tributaria que adquiere del contribuyente prejudica, em sí misma, los fines de la Hacienda Pública”.

Ora, tanto a arrecadação do crédito fazendário resultante da incidência tributária quanto a pacificação social e a segurança jurídica que se pode obter pela

⁶² Dados do Serviço de Apoio às Micro e Pequenas Empresas de Minas Gerais (SEBRAE/MG) apontam que a taxa de mortandade de empresas constituídas no Estado de Minas Gerais, entre 2000 a 2002, foi de 45% para aquelas com até 2 (dois) anos de existência, 50% no caso dos estabelecimentos com até 3 (três) anos, e que 47,4 % não permanecem no mercado além dos 4 (quatro) anos. Esta mesma pesquisa compara os níveis de mortandade de Minas Gerais com os do Brasil, verificando uma diferença estatística não impactante nos dados nacionais, uma vez que inferior a 5% (cinco por cento).

via da transação, consistem em interesse público. O juízo de valor entre a possibilidade de recebimento parcial do crédito e a pacificação social, mediante a eliminação do conflito interpretativo já foi feito pelo legislador do Código Tributário Nacional, quando admitiu o instituto como forma de extinção do crédito tributário.

Neste contexto é a própria redação do art. 171 do CTN que expressa quais foram os valores que o legislador complementar pretendeu tutelar como interesse público, com a admissão da transação no direito brasileiro: a segurança jurídica e a pacificação do conflito com o consequente recebimento, ainda que parcial, dos valores em litígio e segurança jurídica.

Segurança jurídica e pacificação do conflito de interesses. Estes são os interesses públicos primordialmente eleitos pela lei complementar brasileira, em relação ao recebimento integral do crédito tributário. A eleição desses interesses como primordiais já foi feita pelo CTN que dirigiu - mediante a admissão da transação no seu art. 171 - um comando ao legislador ordinário e ao administrador público ao qual incumbe dar à lei cumprimento.

Segundo relatou Marie-Christine Esclassan (2008, informação verbal),⁶³ a transação tributária depois de aplicada no Período Diretório, retornou à França, nos últimos anos, como uma técnica que favorece o consentimento do imposto (embora não tenha abandonado a característica de técnica de perdão do tributo herdada do poder de graça do “*Ancien Regime*”) especialmente porque (i) auxilia no processo de personalização da dívida e; (ii) atua como um mecanismo importante de acerto de litígios.

A adoção de tal instituto - relatou a professora francesa – veio trazer vantagens tanto para o contribuinte como para o Estado. Para o contribuinte algumas das vantagens são: a segurança jurídica, a redução do valor do tributo e o congelamento do principal, caso envolva também o parcelamento da dívida. Para o Estado, as vantagens principais, além do recebimento rápido da dívida, são a segurança jurídica alcançada e a pacificação social definitiva. Por isto, segundo a ilustre professora, a justiça francesa já decidiu caso no qual foi negado ao contribuinte a revisão do pactuado em termo de transação, quando da adoção de nova interpretação da corte constitucional a respeito do assunto transacionado.

⁶³ Conferência “A transação tributária na França”. Profa. Marie-Christine Esclassan. Proferida no XXII Congresso Internacional de Direito Tributário da ABraDT: Praticidade, Proporcionalidade, Razoabilidade. Dia 27 de agosto de 2008. Hotel Ouro Minas. Belo Horizonte. MG.

Nesta esteira diz Ricardo Lobo Torres (2008, p.298), “renúncia ao litígio fiscal sem a correspondente concessão é mera desistência, e, não, transação”.

É neste ponto que se reafirma que o interesse público tutelado pela transação não é propriamente a recuperação imediata dos créditos fazendários, tributários ou não. Ela é uma consequência bem-vinda de um procedimento que busca bem mais do que isto: oferecer maior índice de segurança jurídica e pacificação social.

Donde se pode concluir que a Fazenda Pública pode estar optando pela redução da monta que seria em troca da promoção do cumprimento de um dos seus fins institucionais: a pacificação social e a promoção da segurança jurídica.

A transação pode ser uma saída para o Estado e para aqueles contribuintes que se viram em efetiva situação de litígio, por possibilitar uma situação de relativo arejamento da máquina judiciária. Tal situação de arejamento poderá não ser tão boa para aqueles que buscam no assoberbamento daquela máquina uma medida estratégica de competitividade adicional pela litigiosidade e procrastinação, como até bem pouco tempo a própria União fazia.

Este tema ganha especial relevo em matéria de transação tributária quando se observa que o instituto pode tornar-se um instrumento de superação dos efeitos negativos do forte movimento de judicialização da política nacional que não só seguiu uma tendência mundial das democracias ocidentais colocando em risco o equilíbrio do sistema triparte de funções estatais, pela sobrecarga do sistema judiciário – mas que, no Brasil, foi incrementado pelo desacerto e pelo experimentalismo irresponsável da política econômico-fiscal empreendida pelos governos nos últimos 35 anos, como forma de superar a dependência econômica e o subdesenvolvimento a que se submete o país e a América Latina desde o seu “descobrimento”.

6.5 A Recuperação dos Créditos Tributários e a Judicialização da Política no Brasil : o Papel da Transação no Reequilíbrio das Relações

O processo de judicialização das relações entre Estado e administrados foi um fenômeno observado e relatado pela primeira vez de forma sistemática e com especial acuidade na obra “The Global expansion of Judicial Power, Torbjörn Vallinder”, segundo relata Nunes Júnior (2008).

Para Castro (1997) este movimento de judicialização das relações público-privadas, a que Vallinder nominou de judicialização da política, deve ser visto como um movimento natural das democracias. Ela ocorre, segundo o autor, porque:

Os tribunais são chamados a se pronunciar onde o funcionamento do legislativo e do executivo se mostra falho, insuficiente ou insatisfatório. Sob tais condições, ocorre uma certa aproximação entre Direito e Política e, em vários casos, torna-se mais difícil distinguir entre um “direito” e um “interesse público”. (CASTRO, 1997, p.153).

No Brasil, este processo de judicialização da política ganhou contornos bastante singulares. Quanto à judicialização das relações políticas na sociedade brasileira e quanto ao despreparo do Estado para enfrentá-la, a professora Michelin (2008) aprecia o efeito danoso que a conduta legislativa do Estado, na perseguição da estabilidade econômica, causou sobre o comportamento do contribuinte brasileiro.

Se por um lado, houve um grande e salutar movimento democrático de busca dos direitos patrimoniais do contribuinte junto ao judiciário, também houve a formação de uma mentalidade de abuso da máquina judiciária, conforme demonstra trecho de relatório da Secretaria de Política Econômica do Ministério da Fazenda, transcrito pela autora:

Conversas com grupos focais mostram **que empresas vêem seu setor jurídico ou a assistência que recebem das associações de classe** como componentes de sua estrutura operacional, considerando-os, até mesmo, **como fatores de competitividade**, ou seja, quem **explorar melhor as ineficiências do Judiciário**, em particular a morosidade do processo, **leva vantagem sobre o seu concorrente**. Dentre as principais matérias em que se reconhece o uso de expedientes judiciais para explorar a morosidade da Justiça estão a tributária **(entre 82% e 91%, a depender da esfera pública)**. (SECRETARIA DE POLÍTICA ECONÔMICA DO MINISTÉRIO DA FAZENDA *apud* MICHELIN, 2008, p. 337, grifo nosso).

Ocorre que, a literatura relata que o fenômeno de judicialização da política não corresponde somente a uma acumulação de ações no judiciário. Ele ocasiona também, uma forma de reforço e consolidação das instituições democráticas que segundo Nunes Júnior se deve:

(i) a presença de um novo ativismo judicial, com o surgimento de novas questões aptas a serem dirimidas pelos juízes e tribunais; **(ii) o interesse dos políticos e administradores em adotar: (a) métodos e procedimentos típicos do processo judicial; (b) parâmetros jurisprudenciais – ditados**

pelo judiciário nas suas deliberações. (NUNES JÚNIOR, 2008, p.743, grifo nosso).

Cabe, portanto, ao próprio Estado capitalizar este movimento de judicialização da política brasileira em prol da construção e da consolidação de uma democracia social, econômica e cultural.

A transação pode se tornar excelente instrumento para o atingimento destes fins, servindo, em última análise, como uma forma de desafogamento da máquina judiciária e de afinamento de conduta dos poderes na interpretação do interesse público dentro dos parâmetros ditados pela jurisprudência constitucional.

Tal afirmação torna-se evidente quando se observa o art. 7º da proposta, que se transcreve, com o cuidado de destacar no texto as características que, segundo o autor citado, evidenciam as práticas sãs de “judicialização da política”, com respeito à ascendência da corte constitucional:

Art. 7º **A transação**, em qualquer das suas modalidades, **não poderá:**

I – implicar negociação do montante do tributo devido

II – afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, salvo nos casos:

a) - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal;

b) - que fundamente crédito tributário objeto de:

1. dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de junho de 2002;

2. súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993;

3. pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993;

4. pareceres do Procurador-Geral da Fazenda Nacional aprovados pelo Ministro de Estado da Fazenda;

5. solução de consulta especial emitida pelo Secretário da Receita Federal do Brasil; ou

6. súmula vinculante editada pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais; e

III – dispor sobre matéria de fato ou de direito sem observar os limites do conflito ou litígio.

§ 1º Não constitui negociação do montante dos tributos, as reduções que decorram do procedimento de transação, quanto à interpretação de conceitos indeterminados do direito ou à identificação e relevância do fato, aplicáveis ao caso, cujo resultado seja a redução de parte do crédito tributário.

§ 2º É competência da CGTC a admissão e análise de proposição que envolva interpretação de conceito indeterminado do direito, para efeito de conclusão de processo de transação, na forma do § 1º deste artigo, ficando esse entendimento sujeito à homologação por turma especializada da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

§ 3º Na composição de controvérsia jurídica, poderá a Fazenda Nacional eleger as hipóteses do inciso I do art. 108 da Lei nº 5.172, de

25 de outubro de 1966, para alcançar a solução do conflito ou litígio. (BRASIL, 2008, grifo nosso).

Contudo, alerta-se que um erro de construção ou a falta de maturação suficiente do Anteprojeto de Lei Geral de Transação, pode acabar por ocasionar um efeito contrário ao que se pretende. Daí a necessidade de ainda debruçar-se a comunidade jurídica nacional sobre a análise crítica da referida proposta, antes de dar por acabada e perfeita a construção do instituto regulado no referido Anteprojeto.

É bem certo que a disposição do crédito como medida estratégica de justiça fiscal (isenção), de calibragem socioeconômica (remissão/anistia); de facilitação da recuperação do crédito e de pacificação social (transação) é de competência do legislador, uma vez que é ele que no estado democrático de direito representa a vontade do titular do bem jurídico cuja indisponibilidade está sendo desafetada.

Fabretti (1998) resume muito bem o tema da disponibilidade do crédito público em tema de transação tributária afirmando que nela o que se vê são “concessões por parte da administração pública no atendimento do interesse público”.

Neste ponto, o grande problema da proposta de uma Lei Geral de Transação é a calibragem do sistema para que a disponibilidade do crédito, inserida naquilo que o Código Tributário Nacional autoriza à Administração Tributária, a título de atender às “concessões mútuas” não se torne disposição do que é indisponível ou não vá além do que o titular do poder autorizou a dispor.

Isso porque, muito embora o bem jurídico tutelado na regra do CTN seja o interesse público concernente à segurança jurídica e à pacificação social, somente a lei poderá dizer a exata medida na qual o administrador tributário irá dispor da arrecadação tributária, preservando as condições de manutenção da República, a solidariedade social, a igualdade e os direitos fundamentais.

Em tema de transação esta calibragem depende, sobretudo, do entendimento que se possa ter a respeito do conceito de legalidade e é por isto que aqui se retorna ao tema apresentado no início do trabalho, a respeito da mutação de sentido da legalidade no paradigma da pós-modernidade.

Para tanto, retornar-se-á às considerações específicas da doutrina tradicional sobre o conceito de vinculação da Administração Tributária à legalidade e aos conceitos tradicionais de ato vinculado e discricionário, para que se possa chegar à análise destas mesmas realidades no paradigma da pós-modernidade, analisando,

sobretudo, a mutação destes dois últimos conceitos e os limites da discricionariedade administrativa em matéria tributária.

6.6 A transação e o problema da aplicação da lei mediante ato da Administração Tributária

6.6.1 A transição de um “modo de pensar tipificante” na aplicação da lei, a um modo de pensar a democracia como ato constante de realização do direito, enquanto manifestação da vontade popular

A legalidade não se resume a uma característica de atuação da Administração na cobrança do crédito tributária (art. 3º, do CTN); nem a um princípio específico da Administração Tributária (art. 37, XXII da CR/88); nem a um princípio geral da Administração Pública brasileira (art. 37 *caput* da CR/88); nem a um direito fundamental reconhecido pelo Texto Constitucional (art. 5º CR/88). A Legalidade é um princípio do Estado de Direito, que é pressuposto do Estado Democrático de Direito Socioeconômico Cultural.

Embora o conceito de legalidade tenha sofrido vigorosa transformação – conforme demonstrado anteriormente - a vinculação da atuação estatal à lei hoje é conquista da humanidade tão consolidada e relevante quanto invenção da roda ou a descoberta do fogo. O homem comum de senso equilibrado, em circunstâncias ordinárias, não mais abdicará da segurança, da conveniência e do conforto social que esta conquista representa, a não ser que novas conquistas de maior valor e ainda desconhecidas possam substituí-la.

Tão arraigada é a vinculação da atividade estatal à lei que Fagundes (1979, p.4) resumiu em lapidar fórmula o conceito de administrar, em tema de Direito Estatal: “administrar é aplicar a lei de ofício”.

No entanto, já reconhecia o próprio Seabra M. Fagundes (1979) que a:

Lei, como preceituação geral que é, tem em vista situações abstratamente consideradas, fazendo-se preciso acomodá-la à situações individuais. Isto se dá por um trabalho de individualização através do qual ela se torna

praticamente efetiva, alcançando as diversas situações particulares compreendidas na generalidade de seu enunciado. Essas fenômenos que sucedem, tendendo a concretizar a vontade nela expressa são normal e primariamente, o objeto da função administrativa. (FAGUNDES, 1979, p.5).

Este movimento de concreção é na realidade um ato de interpretação da lei que muito se aproxima da função jurisdicional, distinguindo-se dela, sobretudo quanto ao momento, ao modo e à finalidade deste ato interpretativo.

Partindo da obra do mestre nordestino, em suma poder-se-ia dizer que, se no exercício da função jurisdicional o momento da interpretação é o da provocação, para eliminação do conflito interpretativo havido entre as partes, no exercício da função administrativa este momento é um “moto contínuo” que independe de provocação.⁶⁴

No entanto, no paradigma contemporâneo, a participação popular na feitura da lei, segundo a Constituição, não garante a criação, manutenção e promoção de um estado laico, plural e solidário. Neste sentido, importante frisar que a legitimidade estatal não se encontra mais apenas na gênese normativa, mas na concreção do Direito.

Neste ponto, adverte Luiz Moreira (2007) quanto à necessidade de alertar-se para a distinção entre a norma (em seu momento de criação e aplicação) e o fato (enquanto ocorrência e acomodação social), sob pena de “facultar ao Direito uma hegemonia que reduz a sociedade a uma única dimensão” que permita “eliminar a crítica, utilizando-se do caráter unidimensional da Constituição”. (MOREIRA, 2007, p. 101).

É somente quando esta lei atua em espaços concretos e diante de problemas concretos é que ela se torna viva, eficiente e eficaz na realização desta vontade. Daí a importância de reconhecer a atividade administrativa vinculada ao discurso participativo não só na gênese, mas também na aplicação. Pois só assim, “um estado democraticamente constituído pode(ria) tornar-se uma república, no sentido enfático da palavra: uma **res publica**, coisa pública – quer dizer, segundo a etimologia do Latim arcaico, uma **res populica**: uma coisa do povo.” (MULLER,

⁶⁴ O que não deixa claro Seabra M. Fagundes (1979) é que no exercício da função jurisdicional, a interpretação do direito não é só um modo de alcançar a finalidade estatal de trancamento definitivo do conflito. Na realidade, no exercício da função jurisdicional a interpretação é, ao mesmo tempo, o modo e a realização da própria finalidade. Já no exercício da função administrativa a interpretação é mesmo apenas modo, é apenas um meio para alcançar a concreção das finalidades de realização do interesse público que justificaram a outorga da competência executiva estatal.

2003, p.132).

E este ato de interpretação é um dos maiores problemas já tratados pelo direito tributário e pelo direito administrativo, sendo que sua compreensão implica fatalmente na compreensão exata da expressão “cobrada mediante atividade administrativa **plenamente vinculada**” utilizada pelo art. 3º do CTN para referir-se à cobrança dos tributos (e naturalmente, dos demais créditos de natureza tributária).

E o primeiro problema de interpretação que se antepõe aos demais em matéria de transação tributária é o da suposta antinomia entre as normas do art. 3º e do art. 171 do CTN, assunto que adiante será analisado.

6.6.2 O falso problema de antinomia entre os arts. 3º e 171 do CTN

Em ato de crítica frontal contra o projeto de lei geral de transação Eurico Marcos Diniz de Santi entende que a ideia de uma lei geral de transação desvirtua integralmente a norma contida no art. 3º do CTN que passaria a ter a seguinte redação:

Tributo é toda prestação [...], instituída em lei, ou por ajuste da vontade entre a PGFN, contribuintes e seus árbitros, cobrada (ou não) mediante atividade administrativa plenamente vinculada e materialmente discricionária em conformidade com o resultado do cálculo de interesses celebrado, confidencialmente, na transação. (SANTI, 2008, p.175, grifo nosso).

Os destaques do texto acima indicam que o autor confunde-se ao tratar de dois fatos distintos que ocorrem em dois momentos distintos, talvez apenas pelo fato de ambos serem vinculados à lei: 1) o primeiro fato a ocorrer é a gênese do tributo que depende de lei, lei prévia à sua geração e que não depende de ato de vontade nem do sujeito passivo nem do sujeito ativo da relação; 2) o segundo fato, a cobrança do tributo, que ocorre após a sua geração (e somente quando necessária, porque maior das vezes a obrigação solver-se-á sem a cobrança, sem a intervenção da Administração Tributária); tal cobrança (ato administrativo) poderá estar, inclusive, vinculada à lei editada posteriormente à ocorrência do fato e ao aperfeiçoamento da relação jurídico-tributária, como ocorre no caso da remissão, da anistia, pode ocorrer

no caso da compensação, e da dação em pagamento.

Tal falta de precisão induz o autor a outro gritante equívoco. Toda transação em tema de direito tributário arrostaria frontalmente o princípio da legalidade estrita. Ora, o fato de a lei prever que o ajuste de vontade possa ser utilizado como instrumento de determinação de um objeto litigioso, fixando-lhe um sentido único da interpretação legal, de forma a permitir a aplicação pacificada do direito e a consequente extinção do crédito tributário, não retira deste ato consensual nem a origem legal, nem a vinculação à lei do procedimento de cobrança.

A conclusão do autor parece desconhecer a norma básica de interpretação que determina que o comando especial sobrepõe-se ao geral. A solução do falso problema é dada com clareza e simplicidade por Hugo de Brito Machado, ao analisar a questão invocando sua própria obra de Introdução ao Estudo do Direito:

A nosso ver a antinomia é apenas aparente. Antinomia que, por serem as normas em aparente conflito situadas na mesma posição hierárquica, resolve-se pelo critério da especialidade, pelo qual tem-se que as prescrições gerais convivem com as especiais e estas prevalecem sobre aquelas. (MACHADO, 2000, p.143).

Neste ponto, vale lembrar que outro equívoco do autor está no seguinte ponto: a expressão cobrada mediante ato administrativo plenamente vinculado, não integra o conceito constitucional de tributo.

Entende-se que a expressão plenamente vinculada refere-se ao conceito constitucional de administração tributária (por força e reflexo do mandamento que reside no *caput* do art. 37 da CR/88) e não do tributo propriamente dito.

Fosse ao contrário, os tributos de natureza extra-fiscal deixariam de ser tributos, toda vez que tivessem sua alíquota alterada por ato do poder executivo, não obstante a autorização do § 1º do art. 153 da própria Constituição da República Federativa do Brasil e pior, toda vez que não houvesse atividade administrativa de cobrança, não poder-se-ia falar em tributo.

Portanto, ainda que houvesse antinomia, esta não estaria a corromper o conceito de tributo, menos ainda o conceito constitucional de tributo, mas talvez o conceito de vinculação plena dos atos da administração tributária quando da cobrança destes tributos. Portanto, adiante passa-se a discutir esta possibilidade, contudo não inserida no contexto do Direito Estatal Liberal, mas dentro de um novo paradigma.

6.6.3 Os atos da administração pública tributária: a vinculação à lei e a discricionariedade repensadas sob um novo paradigma

Nem todo ato da Administração Pública é ato administrativo. Os atos da Administração somente assim se classificam quando praticados sob regime jurídico de Direito Público⁶⁵, entendido esse como o regime jurídico que está subordinado não só ao princípio da indisponibilidade do interesse público (mesmo porque tal indisponibilidade também incide quando a administração está sujeita ao regime jurídico de direito privado), mas, sobretudo, ao princípio da legalidade e da supremacia do interesse público sobre o privado.

De fato, o ato de cobrança do tributo é ato administrativo plenamente vinculado e como tal deve ser estudado.

No entanto, conforme antes visto assim como os conceitos de supremacia e indisponibilidade do interesse público foram revistos - o conceito de legalidade também entrou em mutação, na última metade do século XX, fazendo com que fosse revista toda a literatura a respeito de vinculação e discricionariedade do ato administrativo.⁶⁶

O desconhecimento desta evolução ou uma compreensão equivocada do que seja discricionariedade e vinculação do ato administrativo pode levar o intérprete do direito a inúmeros equívocos.

Santi (2008) apoiado na doutrina de Daniel Peixoto (2006), entende que a ideia de uma lei geral de transação adulteraria o conceito de tributo porque este conceito estaria apoiado na impossibilidade de discricionariedade da administração tributária em três aspectos: "(i) não há opção quanto à cobrança ou não do crédito; (ii) não há opção quanto ao procedimento e (iii) não há opção quanto ao conteúdo do crédito tributário objeto da atividade administrativa." (SANTI, 2008, p.175).

⁶⁵ Para Meirelles (1993, p.133): "Ato administrativo é toda manifestação unilateral de vontade da Administração Pública que, agindo nesta qualidade, tenha por fim imediato adquirir, resguardar, transferir, modificar, extinguir e declarar direitos, ou impor obrigações aos administrados ou a si própria."

⁶⁶ Não assim, pensa Celso Antônio Bandeira de Melo (2009) que afirma distinguir-se o regime jurídico administrativo do regime jurídico de direito privado pela incidência destes dois princípios.

Mas o ponto principal a se considerar em relação à posição externada por Santi (2008) é que a posição de Peixoto (2006) (base do raciocínio jurídico desenvolvido) e, portanto, a posição do próprio autor, é baseada na construção teórica - a respeito de vinculação e discricionariedade - formulada por Oswaldo Aranha Bandeira de Mello (1969), hoje, largamente superada pelo Direito Administrativo, mesmo por construções elaboradas pelo seu filho e sucessor Celso Antônio Bandeira de Mello, que esclarece alguns defeitos da teoria na qual se apóiam as conclusões a que chegam tanto Peixoto quanto Santi:

É a falta desta necessária precisão conceitual o que leva a inúmeras e desnecessárias confusões provocadas pela simplificada linguagem vertida na fórmula “ato discricionário” e “ato vinculado”. Com efeito, através dela desperta-se a enganosa sugestão de que existe uma radical antítese entre atos de uma ou de outra destas *supostas* categorias antagônicas. Não é o que ocorre, entretanto, pois a discricionariedade não é atributo de ato algum. É apenas a possibilidade – aberta pela dicção legal – de que o agente qualificado para produzi-lo disponha de uma certa (ou *relativa*) margem de liberdade, seja para avaliar se efetivamente ocorreram (a) os pressupostos (isto é, motivos) que legalmente o ensejariam; seja para (b) produzi-lo ou abater-se; seja para (c) eleger seu conteúdo (conceder ou negar, expedir o ato “x” o “y”); seja para (d) resolver sobre o momento de fazê-lo; seja para (e) revesti-lo com forma tal ou qual. E tudo isto na *medida, extensão e modalidades* que resultem na norma jurídica habilitante e, ademais, apenas quando *comportado pela situação concreta* que lhe esteja anteposta. (MELLO, 2009, p.974-975).

Diante disso, para que se possa aprofundar o debate sobre o tema, considera-se essencial retomar a raiz de alguns conceitos propedêuticos do Direito Administrativo, submetidos à mutação paradigmática do Estado Democrático de Direito Socioeconômico Cultural, já estudada neste trabalho.

6.6.4 O impacto da mutação paradigmática do conceito de legalidade sobre a ideia de ato plenamente vinculado e ato discricionário em tema de transação tributária

6.6.4.1 o ato administrativo plenamente vinculado à lei e o crédito tributário

Os requisitos de perfeição e validade dos atos administrativos da Administração Tributária não diferem daqueles que a lei civil no art.104 estabelece como elementares para os atos e negócios jurídicos em geral: sujeito capaz, objeto lícito, forma não defesa em lei ou por ela prescrita.

No entanto, enquanto nos atos e negócios civis a finalidade e o motivo são, via de regra, irrelevantes para o direito, nos atos administrativos estes não o são, mesmo porque aqui a finalidade tem de ser sempre o interesse público e o motivo tem de não só consistir em uma justificativa legal para atuação,⁶⁷ mas também em uma situação de fato que sirva de móvel para a ação empreendida pela Administração, sobretudo em se tratando de matéria tão sensível quanto a matéria tributária.

O artigo 2º, da Lei 4.717, de 24 de julho de 1965, define a relevância destes requisitos de formação e validade do ato administrativo em geral ao determinar que a distorção de qualquer um deles poderá dar ensejo à propositura de ação popular que lhe corrija o defeito, caso venha este defeito afetar o patrimônio público, assim considerados os bens e direitos de valor econômico, artístico, estético, histórico ou turístico.

O quadro abaixo pode estabelecer um meio de comparação entre a relevância jurídica dos requisitos do ato civil, em geral, e os requisitos do ato administrativo, inclusive os da Administração Tributária:

⁶⁷ A Lei 9.784 de 29 de janeiro de 1999, determina em seu art. 50 que: deverão ser motivados todos os atos administrativos que: neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses; imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções, decidam processos administrativos de concurso ou seleção pública; dispensem ou declarem a inexigibilidade de processo licitatório; decidam recursos administrativos, determinem reexame de ofício; deixem de aplicar jurisprudência firmada sobre a questão ou que discrepem de pareceres, laudos, propostas ou relatórios oficiais; importem anulação, revogação, suspensão ou convalidação de outro ato.

	Atos Cíveis	Atos Administrativos
Agente Capaz	Relevante (art. 104 CCB)	Relevante ⁶⁸
Forma	Relevante (art. 104 CCB)	Relevante ⁶⁹
Finalidade	Não relevante ⁷⁰	Relevante ⁷¹
Motivo	Não relevante ⁷²	Relevante ⁷³
Objeto	Relevante (art. 104 CCB)	Relevante ⁷⁴

Em um estado democrático de direito, a vontade da Administração Pública é sempre aquela revelada em lei, motivo pelo qual não existem atos administrativos que não sejam essencialmente vinculados à lei. Atrelada que é a atividade administrativa à lei, todo ato administrativo é a ela vinculado. Ato não vinculado à lei é ato arbitrário, “é a expressão do antijurídico.” (CRETELLA JÚNIOR, 1978, p. 52),

⁶⁸ Aqui o requisito AGENTE CAPAZ, é qualificado pela COMPETÊNCIA do agente público, que no caso da Administração Tributária, deve ser membro de carreira específica de Estado, que se pressupõe capaz.

⁶⁹ Se no ato civil, face ao princípio da liberdade, a forma típica dos atos é aquela não defesa em lei, nos atos administrativos, a forma típica (em obediência ao princípio da segurança jurídica) é a forma prescrita, sobretudo, no ato da administração tributária porque esta forma que garantirá condições de controle efetivo do ato em caso de impugnação.

⁷⁰ Via de regra, o direito não se preocupa com a finalidade dos atos civis, embora ninguém possa em sua consciência negar que todo ato é praticado com uma determinada finalidade.

⁷¹ Se a finalidade dos atos civis é normalmente presidida pelo decisionismo individual, a finalidade dos atos administrativos é sempre presidida pela lei que, elege em última análise a tutela de um interesse público concernente à segurança, à ordem, à higiene, aos costumes, à proteção ambiental, à continuidade dos serviços públicos, à produção, ao mercado, ao consumo etc. No caso dos atos da Administração Tributária a finalidade recorrente é a arrecadação, mas pode também não ser como no caso da tributação extrafiscal e no caso da isenção, da anistia ou da remissão justa social ou redução de carga tributária.

⁷² Via de regra, o direito não se preocupa com os motivos dos atos civis (e menos ainda com a explicitação deles, ou seja, com sua motivação) No entanto, ninguém em sua consciência pode negar que eles existam e que eles influenciem e determinem a prática do ato em si.

⁷³ Os arts. 2º e 50 da Lei 9.784 de 29 de janeiro de 1999 c.c. Art. 2º., alínea d da Lei 4.717 de 29/06/65 determina a exposição dos motivos que deram origem ao ato. O *caput* do art. 2º. do anteprojeto de Lei de Transação, vincula os atos da administração tributária ao dever de motivar quando determina que se atenda aos princípios do art. 2º da Lei 9.784/99.

⁷⁴ O objeto do ato administrativo é a ação que se pratica por meio deste. Por força do princípio da legalidade, aqui o objeto deve ser sempre lícito, aquele que a lei determina. Podendo no caso do lançamento ser ato de cobrança e na transação, ato de concessão (desde que atendidas as condições postas na lei e no CTN).

não se confundindo com ato emitido no uso da discricionariedade administrativa.

Neste sentido, afirma Faria:

O poder discricionário não se confunde com a arbitrariedade. Trata-se de vocábulos distintos (entretanto o agente menos orientado pode ser levado a entender discricionariedade como sinônimo de arbitrariedade). Discricionariedade é faculdade legal para comportamento com limitado poder de escolha, nos contornos preestabelecidos pela lei. A arbitrariedade verifica-se quando o agente no exercício do poder discricionário transborda os limites assinalados na lei. Os atos editados nos limites da discricionariedade são válidos. Os praticados com arbitrariedade são viciados e não produzem efeitos válidos. (FARIA, 1999, p.246).

Inicialmente a doutrina juspublicista entendeu por bem classificar os atos administrativos, quanto à vinculação, em atos vinculados e discricionários.⁷⁵ No entanto, hoje já se admite maciçamente que não existem atos inteiramente vinculados ou inteiramente discricionários.

Primeiro porque a discricionariedade só se afirma quanto à ponderação de motivos e à escolha do objeto dos atos, segundo que, por mais que seja um ato vinculado, haverá sempre possibilidade de variações quanto ao modo e quanto ao tempo de sua prática.

De fato, só existe discricionariedade porque nem que o legislador muito quisesse seria possível açambarcar todas as situações de fato, em suas múltiplas nuances (de intensidade, de vontade, de espaço, de tempo, de modo etc.) para deixar ao executor da lei a indicação precisa de como tais situações de fato devam ser avaliadas e possam determinar a escolha do objeto da atuação administrativa.

Assim, pouquíssimas vezes o legislador detalha cada um dos requisitos da atividade administrativa: agente capaz (competência); forma prescrita; finalidade pública; motivo e objeto. Nestas raras oportunidades tem-se como resultado um ato que se convencionou chamar ato plenamente vinculado.

Contudo, é certo que, em razão da vinculação ao princípio da legalidade e respeito à segurança jurídica, o legislador sempre detalha ao menos os três primeiros requisitos: competência, forma e finalidade dos atos administrativos⁷⁶, deixando ao executor da lei a análise e a ponderação das situações de fato que possam ser eleitas como motivos para e eleição deste ou daquele objeto de atuação

⁷⁵ Neste sentido Hely Lopes Meirelles ; Oswaldo Aranha Bandeira de Mello (1969); Bastos (1994).

⁷⁶ Mesmo com relação a estes requisitos o grau de detalhamento varia de ato para ato.

estatal, a tais atos convencionou-se chamar de atos discricionários.

Portanto, a discricionariedade ao invés de ser considerada uma forma de arrostando da segurança e da juridicidade dos atos administrativos é uma forma de torná-los mais próximos do mundo, da vida, de atenuar a frustração da aplicação individual do direito, afastando o viés tipificante e abstrato da aplicação da lei por atacado.

A título de exemplificação traça-se o seguinte quadro comparativo inspirado em exemplo elaborado pelo Professor Paulo Neves de Carvalho, enquanto presidente da banca de mestrado⁷⁷, sobre “A Discricionariedade Administrativa e o Controle Judicial de seus Limites”:

	ATO VINCULADO		ATO DISCRICIONÁRIO	
		Exemplo: Demissão Servidor Público Federal, por falta ao “campus” laboral por mais de 30 dias.		Exemplo: Autorização para licitar construção de prédio público destinado a abrigar escola destinada ao ensino fundamental.
COMPETÊNCIA	DL	Presidente da República	DL	Prefeito Municipal
FORMA	DL	Decreto Presidencial, mediante prévio e regular processo administrativo.	DL	Ato de Gestão
FINALIDADE	DL	Interesse Público concernente à preservação da continuidade do serviço público e à moral administrativa.	DL	Interesse Público concernente ao cumprimento da norma constitucional que outorga ao ente público poder-dever de promover o ensino fundamental.
MOTIVO	DL	De Direito: art. 132, II da Lei 8.112 de 11 de dezembro de 1990.	ND	De Direito: art. 37, XXI da CR/88, c.c. Parágrafo único do art. 1º. da Lei 8.666, de 21 de junho de 1993, c.c norma de competência outorgada pela lei orgânica municipal e art. X da LOA Municipal que dispõe de dotação e crédito orçamentário para atender ao programa de investimento na construção de escolas públicas municipais.

⁷⁷ Banca avaliadora da Dissertação de Mestrado, intitulada “A Discricionariedade Administrativa e o Controle Judicial de seus Limites”, realizada em 19/12/1989, na sala da congregação da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais. Foi presidente o Professor Paulo Neves de Carvalho e membros da Banca Examinadora a Professora Misabel de Abreu Machado Derzi e o Professor Honório Silveira Neto.

		De Fato: falta efetiva do servidor por mais de 30 dias, não justificada legalmente, por falta de entrega tempestiva de atestado médico, no prazo que a lei faculta ao agente.		De Fato: Não haver recurso financeiro correspondente ao total da rubrica orçamentária para atender de uma só vez a todo o programa previsto na norma orçamentária e o Bairro X possuir um número de crianças oriundas de famílias de baixa renda e em idade escolar, superior ao número de crianças em mesma situação existentes no Bairro Y.
OBJETO	DL	Demissão: Extinção do vínculo entre servidor e Administração,	ND	Autorização para licitar obra de construção de prédio escolar no Bairro X.
Legenda:	DL – Detalhamento Prévio em Lei ND – Não Detalhamento Prévio em Lei			

Embora não exista ato administrativo vinculado e ato administrativo discricionário, sendo todo ato administrativo vinculado à Lei, o quadro acima demonstra que naqueles atos que se convencionou chamar de discricionários a órbita de liberdade do administrador é maior do que naqueles atos que se convencionou chamar de atos plenamente vinculados.

A exigência de que o tributo seja cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada é um instrumento utilizado pelo legislador do Código Tributário Nacional, para proteger dois valores estruturantes da noção de estado de direito: a segurança jurídica do contribuinte e a indisponibilidade do interesse público.

Portanto, embora por imperativo de segurança jurídica, todo ato da Administração Tributária deva ser considerado **PLENAMENTE VINCULADO** à Lei, a órbita de liberdade de interpretação do agente aplicador do direito irá variar de acordo com o comando legal que lhe outorgou a competência exercida.

O ato administrativo que se diz plenamente vinculado é aquele cujos requisitos de formação estão todos prévia e objetivamente alinhados no texto legal que predetermina inclusive os motivos que justificam a escolha deste ou daquele objeto da ação administrativa, mas nem mesmo nestes atos deixa de existir uma esfera de discricionariedade.

Uma das maiores críticas à possibilidade de uma Lei Geral de Transação é a de que tal instituto pressupõe a atribuição às autoridades lançadoras em geral ou às autoridades que geralmente representam a Fazenda Pública em Juízo competência para fazer transações. Desta forma estaria admitida uma cobrança administrativa

que em tese não seria plenamente vinculada à lei. (MACHADO, 2008).

Ora, se a lei estabelece objetivamente as condições nas quais é possível a transação e qual o procedimento e os limites de atuação da administração tal como o faz no caso da remissão e da anistia - não deixa de haver atuação administrativa plenamente vinculada.

estabelecimento objetivo das condições nas quais é possível a transação deve ser objeto de regulamentação da lei ordinária que, por sua vez, deve ser subserviente ao que estabelece o art. 146, III da CR/88 e ao que estabelecem os arts. 156, III e 171 do CTN.

Contudo, é importante observar que tais condições objetivas não podem criar condutas típicas fechadas que frustrem exatamente a finalidade que exurge clara no dispositivo que autoriza a delegação da competência transacional: o estabelecimento de concessões mútuas para a terminação do litígio e a consequente extinção do crédito tributário e que só poderão ser examinados caso a caso, pois é “inevitável que a Administração proceda à tipificação casuística, segundo Isense, que não se situa fora da legalidade, pois, “é o momento fático e formal determinado para realizar a pretensão legal tributária”” (TORRES, 2008. p. 109).

Ora, o pagamento do tributo não deixa de ser, em última análise, a expressão máxima da execução da lei tributária. Agora, o que exatamente propõem os autores que pretendem a criação de “critérios materiais objetivos para a transação”? Não seria esta uma manifestação de uma tendência juspositivista do estabelecimento do que a professora Derzi (1988) chama de “um modo de pensar tipificante”, que levaria à “formação de padrões e esquemas que atuam como presunções”, só que introduzidas por via legislativa, na tentativa de aplicação da lei “por atacado”? Não seria esta uma tendência de estabelecer padrões genéricos e abstratos que ao final impediriam mesmo a investigação da incidência, do caso concreto tal como deve ser? O caso em si revela exatamente a mesma tensão que a autora mineira aponta entre a legalidade e a praticabilidade, entre a quantidade e a qualidade na realização do direito, tensão que sempre reforça uma certa “frustração da aplicação individual do Direito”, especialmente do Direito Tributário nacional ainda em fase de mutação entre os rígidos padrões de um paradigma jus positivo liberal e os ainda incertos parâmetros de um paradigma de um estado pós-social que, em tíbios passos, pretende consolidar-se como Estado Democrático de Direito Socioeconômico

Cultural.

Ora, hoje se encontra afastada pela doutrina jus administrativa qualquer possibilidade de se conceber um ato que seja mesmo plenamente vinculado restará sempre uma área de discricção, quanto à ponderação dos motivos da ação (compreensão da norma, da extensão dos fatos, do espaço, do tempo, das circunstâncias materiais que o circundam) que geram como consequência a escolha pela administração de uma ação consequente deste julgamento (escolha do objeto do ato), dentre duas ou mais opções postas por lei. Por exemplo: diante da conduta ilícita de um contribuinte a lei pode facultar à autoridade fiscal desconsiderar a escrita (caso não tenha condições de consistência e confiabilidade) e proceder ao arbitramento ou recompor a conta gráfica, reconsiderando apenas alguns dos elementos e lançando de ofício a diferença do tributo recolhido, mas a lei não detalha quando esta ou aquela opção deve ser tomada, nem por isto pode o ato deixar de ser considerado plenamente vinculado.

Na realidade, este campo discricionário existe porque nem que o legislador editasse leis suficientes para encher todas as instalações do Congresso Nacional - inclusive de suas garagens e seus anexos empilhando os impressos de volumes e mais volumes legais uns sobre os outros - ele conseguiria tornar o processo de aplicação da lei uma operação maquinal. Daí porque a todo ato de aplicação da lei restará uma parcela de mérito, mais aberta ou mais fechada para que possa ser interpretada ou integrada, pelo agente aplicador.

E, não se pode dizer também que o direito não oferece mecanismos rígidos de controle de tal discricção: hoje o princípio da proporcionalidade e da razoabilidade já são reconhecidos como limites inexoráveis da discricionariedade.

Na realidade, todo ato administrativo possui um mérito (uma esfera de julgamento material) e esse consiste em bem mais do que “na valoração dos motivos e na escolha do objeto do ato.” (MEIRELLES, 1989, p.153), consiste sim na valoração dos motivos de fato (inclusive de todas as circunstâncias fáticas e das variações de tempo e de espaço) e dos motivos de direito para a escolha do objeto do ato administrativo, de acordo com a vontade da Lei.

A discricionariedade não é mais vista apenas como uma órbita de liberdade do administrador, mas um dever de integração e de interpretação da norma segundo padrões de razoabilidade, proporcionalidade, economicidade, eficiência e eficácia. Conforme se verá adiante discricionariedade não é um conceito que se opõe ao

conceito de atividade administrativa plenamente vinculada. A discricionariedade é instrumento de concreção da lei, da qual nunca prescinde o Direito. Esta concepção de discricionariedade traz à luz o equívoco daqueles que a vêem como inaceitável no campo do Direito Tributário, especialmente, em tema de transação, no qual o próprio CTN a recomenda.

6.6.4.2 Os limites da discricionariedade em matéria tributária

Quanto aos requisitos de competência, forma e finalidade costuma-se dizer que não há possibilidade de discricionariedade. (MEIRELLES, 1989). Contudo, verifica-se que por mais fechada que seja a órbita de julgamento do administrador público, enquanto aplicador do direito, sempre existem variações de tempo, de espaço e de intensidade da ação administrativa, sem contar que, com relação à competência, pode haver o delineamento de competências comuns ou concorrentes e, quanto à forma, o próprio legislador pode oferecer mais de uma forma (a exemplo do que hoje ocorre com as modalidades básicas de licitação e o pregão (presencial ou eletrônico) na legislação federal de licitações.

Não é errôneo, no entanto, afirmar que a zona de discricionariedade é tanto maior em relação a motivo e objeto do ato, mas é equívoco grave afirmar que a própria lei não contenha os seus limites. Para Carvalho Filho:

Algumas vezes a lei apontará limites expressos, indicando as opções que o administrador não pode fazer. Em outras ocasiões, a lei não menciona expressamente, mas nela sempre haverá limites implícitos, ou seja, aqueles que não podem ser descumpridos pelo administrador a pretexto de estar exercendo sua competência discricionária. (CARVALHO FILHO, 2005, p.25).

Neste contexto, devem ser reconhecidos como limites da discricionariedade a razoabilidade e a proporcionalidade. Mesmo porque a mutação do princípio da legalidade em princípio da juridicidade assim impõe.

Curioso que se a doutrina jus administrativa em peso lhes reconhece este valor, no campo do Direito Tributário estes limites são solenemente ignorados, em favor da compreensão de uma legalidade fechada e tipificada (no sentido estrito)

que tanto garante ao contribuinte entrincheirar-se contra o fisco em vergonhosas ações elisivas, quanto permite ao fisco ignorar as razões do sistema jurídico, excluindo uma microempresa de um regime beneficiado de tributação pela prática – porém eventual e economicamente irrelevante – de ação descrita pela lei como determinante da aplicação da pena de exclusão do regime benéfico⁷⁸.

A Administração Pública (geral ou especializada, como a tributária, ou melhor, fazendária) num Estado Democrático de Direito, no terceiro milênio não pode mais se prestar ao papel de uma aplicadora maquinal do direito, devendo como já aconselhava Santi Romano (1932, p. 79), na primeira metade do século passado, ir “além das disposições formais do direito objetivo, para inquirir-lhe os escopos, mesmo quando esses não são expressamente declarados.”

No entanto, ao fazê-lo deve ater-se a “critérios aceitáveis do ponto de vista racional, em sintonia com o senso normal das pessoas equilibradas.” (MELLO, 2009, p. 220).

A razoabilidade no paradigma de um Estado Democrático de Direito socioeconômico cultural econômico – que pressupõe a mutação do estado de legalidade estrita para o estado de juridicidade plena – compõe o conceito de legalidade. Aquilo que não é razoável não foi formatado pelo legislador, mas distorcido pelo intérprete. Sempre há um conteúdo essencial também das tarefas e das incumbências que o intérprete deve desvendar e o aplicador Constitucional preservar. (MIRANDA, 2005, p.296).

Assim, neste paradigma, a razoabilidade deve ser entendida como princípio implícito ao qual se encontra obrigada a Administração Pública, por decorrência de estar obrigada à legalidade (art. 37 da CR/88).⁷⁹

A razoabilidade é um mecanismo de controle da discricionariedade administrativa, é um parâmetro de avaliação dos atos do poder público, que devem ser informados pela confrontação da prática do ato com a medida do justo.

No entanto, ao contrário do que afirma Barroso (2003, p.155), tal não tem uma

⁷⁸ Exemplo citado por Ávila, Humberto (2008).

⁷⁹ Aqui vale dizer que, embora o constituinte nacional de 1988 não o tenha contemplado a razoabilidade como princípio da Administração Pública, expressamente, no *caput* do art. 37, vários textos constitucionais estaduais o fizeram, dentre eles destacam-se o art. 13 da Constituição do Estado de Minas Gerais e o art. 11 da Constituição do Estado de São Paulo contemplam a razoabilidade expressamente com princípio vinculante da Administração Pública. (dentre outros: RS, ES, PR). Também a Lei 9.784, de 29 de janeiro de 1999, em seu art. 2º. contempla não só a razoabilidade como a proporcionalidade como princípios da Administração Pública.

dimensão subjetiva, mas na realidade intersubjetiva e consensual, conforme ao final ele mesmo admite: “É razoável o que seja conforme a razão, supondo equilíbrio, moderação e harmonia; o que não seja arbitrário ou caprichoso; **o que corresponda ao senso comum, aos valores vigentes em dado momento ao lugar.**” (grifo nosso). Donde se conclui que discricionariedade administrativa pouco razoável ou não razoável é arbítrio.

Tal como a razoabilidade, a proporcionalidade, também é outro parâmetro de avaliação dos atos do poder público qualquer seja o grau de discricionariedade (abertura de interpretação deixada pelo legislador) do ato administrativo.

Proporcionalidade significa adequação dos meios empregados para o atingimento do fim proposto pela norma que deferiu a agente público a competência para agir em nome do Estado.

Embora alguns autores considerem razoabilidade e proporcionalidade como termos fungíveis ou ao menos intercambiáveis⁸⁰, neste trabalho entende-se que a proporcionalidade é uma decorrência da razoabilidade, mas não seu equivalente.

Nem tudo que é proporcional é razoável, mas tudo que deva ser considerado razoável tem de ser antes considerado proporcional. Portanto, se razoabilidade é continente, proporcionalidade é conteúdo.

Para melhor ilustrar a afirmação a título de exemplo, pode-se dizer o seguinte: 1) ninguém duvida que seja proporcional usar recursos financeiros equivalentes a R\$1.000.000,00 (um milhão de reais), previstos em rubrica da legislação orçamentária municipal, para a construção de uma obra artística, de valor estético, cujo preço de mercado foi fielmente avaliado por peritos da administração pública municipal neste valor. Mas será que alguém diria que é razoável usar tais recursos orçamentários desta maneira se, por acaso, naquele município existir necessidade de construção de um prédio escolar destinado à clientela carente de 6 aos 14 anos, cuja rubrica orçamentária além de existir, tem a mesma classificação geral de investimento público que a obra artística, mas que ainda não foi suprida por recursos financeiros suficientes à sua execução?

Ora, toda transação que afronte o princípio da razoabilidade ou da

⁸⁰ Neste sentido: Costa, Regina Helena (2003); Barroso, Luis Alberto; Barcellos, Ana Paula de. (2004).

proporcionalidade é nula de pleno direito, porque ilegal. Ato desproporcional ou pouco razoável é ato arbitrário do qual o direito não se compadece. Em tema de transação a discricionariedade encontra seu fundamento na praticabilidade, na realização do Direito, não no seu afrontamento.

6.6.4.3 Praticabilidade como fundamento da discricionariedade

Neste ponto é importante lembrar que - se o Direito Administrativo tem uma raiz, sobretudo, dogmática - o Direito Tributário acresce a essa uma matriz garantística muito próxima (e qua às vezes supera a matriz) do direito penal.

No entanto, sobretudo em tema de direito tributário: “existe uma desproporção muito acentuada entre a incumbência, o encargo que a lei cria para a Administração com a execução e a capacidade de que os órgãos fazendários dispõem para prestar o dever”. (DERZI, 1988, p. 267).

Aqui necessário registrar a concordância com a Professora Derzi (1988) quando afirma que tal desproporção de meios gera um estado de necessidade estatal que culmina com o reconhecimento da impossibilidade de transferência total do modo de raciocinar padronizante para a lei fazendo assim que por razões técnicas se reconheça a necessidade de se trabalhar com o conceito de praticabilidade, conforme item que se desenvolverá adiante.-

Assim, entende-se que a ideia de uma Lei Geral de Transação não desvirtua o conceito de tributo, menos ainda de plena vinculação da Administração Tributária à lei, quando da cobrança dos tributos.

A afirmativa de que a ideia de uma Lei Geral de Transação encontra-se plenamente estribada na mutação do conceito de legalidade estrita para o conceito de juridicidade na aplicação do direito no paradigma de um Estado pós-social, pode ser demonstrada mediante o seguinte quadro comparativo, que se elabora utilizando a mesma lógica do quadro anterior, que buscou insumos nas lições do saudoso Professor Paulo Neves de Carvalho:

	ATO PLENAMENTE VINCULADO À LEI, SEGUNDO O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE	ATO PLENAMENTE VINCULADO À LEI, SEGUNDO O PRINCÍPIO DA JURIDICIDADE
	Exemplo: Demissão Servidor Público Federal, por falta ao “campus” laboral por mais de 30 dias.	Exemplo: Transação relativa a crédito tributário em relação ao qual estabeleceu-se litígio relativo à base de cálculo do IR de uma pessoa jurídica sujeita ao lucro real, à ocorrência ou não da denúncia espontânea e da incidência ou não de multas de natureza penal e moratória.
COMPETÊNCIA	Presidente da República	Procurador da Fazenda Nacional, mediante autorização da Câmara Geral de Transação e Conciliação da Fazenda Nacional e/ou do Procurador-Geral da Fazenda Nacional e/ou Ministro da Fazenda.
FORMA	Decreto Presidencial, mediante prévio e regular processo administrativo.	Ato administrativo negocial extintivo do crédito tributário, decorrente de transação, mediante prévio e regular procedimento administrativo.
FINALIDADE	Interesse Público concernente à preservação da continuidade do serviço público e à moral administrativa.	Interesse Público concernente à extinção do litígio, mediante a determinação do objeto litigioso que possibilite a extinção do crédito tributário (ainda que mediante a criação de nova obrigação administrativa)..
MOTIVO	De Direito: art. 132, II da Lei 8.112 de 11 de dezembro de 1990 c.c. regra de competência para expedição do ato extintivo do vínculo. De Fato: falta efetiva do servidor por mais de 30 dias, não justificada legalmente.	De Direito: arts. 156, III e 171 do CTN c.c. art. X da Lei Geral de Transação e com a norma de competência outorgada pela mesma lei no art. Y, que dispõe que o poder público poderá dispor de parte de suas razões interpretativas do direito em favor da pacificação social e da regra de exposição de ambos os interesses ao menor grau de sacrifício. De Fato: Haver litígio em relação à interpretação do direito que rege uma relação jurídico tributária inicialmente considerada pelo fisco no valor de R\$XX,00, seja em relação à dimensão <u>dos fatos econômicos</u> , seja em relação à <u>interpretação distinta</u> que a Fazenda Nacional e o sujeito passivo do crédito atribuem à norma insculpida no art. 138 do CTN.
OBJETO	Demissão: Extinção do vínculo entre servidor e Administração.	Transação com extinção do crédito tributário, dentro dos estritos limites impostos pela Lei Geral de Transação, pelo Código Tributário Nacional e pela Constituição.

Aqui, mais uma vez, volta-se à questão da aplicabilidade da lei para concretização do direito. Em tema de transação, o sistema regulatório do instituto não pode estar nem tão solto (a ponto de permitir a afronta à legalidade, ao Erário; o malferimento da igualdade e o afrontamento da solidariedade) nem tão preso (a ponto de impedir a concretização de um direito justo no caso concreto).

Assim, a Lei Geral de Transação deve conter critérios essenciais à garantia dos valores que presidiram a outorga de competência ao legislador ordinário para descrever como e em que casos serão realizadas as concessões mútuas entre Administração Tributária e sujeito passivo transigente. Deve descrever quais serão os limites destas concessões e quais serão os critérios de medição e de ponderação que orientarão a conduta do Administrador Tributário que não pode se render à mera declaração de vontade do contribuinte.

Isso não significa que a lei deva detalhar e minudenciar a conduta do Administrador Tributário a ponto de não lhe deixar esfera discricionária, ou de lhe deixar via tão estreita que torne impraticável a aplicação do instituto.

Em tema de transação, não se concorde aqui com a afirmativa de Derzi (1988, p.283) de que – diante da impossibilidade técnica de que tal modo de raciocinar padronizante seja rigidamente veiculado pelo legislador - a vontade da lei possa ser substituída pela declaração de vontade do contribuinte, entende-se que esta rigidez legal deva ser substituída por um procedimento dialógico no qual, ao invés de substituir-se a vontade da lei pela declaração de vontade (arbítrio) do administrado-contribuinte, possa ser estabelecido um consenso a respeito do que é, naquele caso, a vontade da lei.

O paradigma do Estado Democrático de Direito Socioeconômico Cultural não permite chegar à conclusões extremadas de que a lei possa se resumir à interpretação do administrador, nem à do administrado.

Embora se admita que o tributo é norma de altíssima rejeição social, não se pode limitar a redução do papel do administrado a um opositor da esfera pública, nem o papel do administrador público a um mecânico operador de uma interpretação linear e jus positiva da norma posta, mas deve ser o realizador do direito, mediante a compreensão razoável, proporcional da norma, tornando justo e legítimo o praticável, sempre respeitoso dos direitos fundamentais e dos preceitos constitucionais que precedem a edição da norma infraconstitucional e sobre ela

preponderaram.

Para Derzi (1988, p.104) “praticabilidade é o nome que se dá a todos os meios e técnicas utilizáveis com o objetivo de tornar simples e viável a execução das leis”. Neste sentido “tem sido compreendida como um tipo de interpretação” no qual, segundo a autora, “deve-se colher o sentido da norma que acarrete aplicação mais cômoda, simples, econômica e funcional.”.

Praticabilidade não se confunde com a aplicação da lei em massa, mas consiste em instrumento de aplicação razoável e proporcional de comando geral, segundo imperativos de ordem factual, seja em relação à esfera pública, seja em relação à esfera privada.

É neste ponto que se invoca a praticabilidade como fundamento de uma discricionariedade técnica, em tema de transação tributária, de tal forma que se evite aqui o fechamento do “tipo legal” (baseado no médio social) mediante quantificações que desprezem as diferenças individuais (exceções e casos limites) (DERZI, 1988, p. 106), partindo da abstração geral da lei e frustrando a aplicação do direito.

Portanto, a vinculação da Administração Tributária à Lei, dentro dos parâmetros da praticabilidade, deve ter sempre em mente a lição de Torres (2008) que recomenda:

[...] para preservar a igualdade diante da Lei e para ordenar o tipo existente na realidade econômica frente ao conceito tipo incluído na regra de incidência, a Administração procede à tipificação, seja na via da complementação normativa pelo regulamento, seja casuísticamente no processo tributário administrativo. (TORRES, Ricardo Lobo, 2008, p.108-109).

6.6.4.4 Discricionariedade fundada na técnica

a) Possibilidade e necessidade de fixação de critérios objetivos para a transação

Como dito antes, transação é procedimento administrativo dialógico, vinculado à lei, no qual se admitem concessões mútuas entre sujeitos ativo e passivo, para alcançar a determinação de litígio (fixação do sentido da norma aplicável ao caso) visando a edição de ato administrativo mediante o qual se declare

a extinção do crédito tributário, ainda que estabeleça também novas obrigações para a Administração e para o sujeito passivo transigente.

Por óbvio, diante de tudo que já foi exposto, não se admite procedimento ou ato administrativo que possa ser editado sem que manifeste vontade da lei. Não há disposição de bem, direito ou interesse público que não seja por ela presidida.

Assim, a transação só se opera nos moldes da norma legal. E esta é uma das grandes dificuldades do tema.

Machado (2007), a idéia de uma Lei Geral de Transação é possível desde que mantida a total vinculação da Administração Tributária à lei e, se esta tratar com tal objetividade das condições em que ela poderá ser feita que não reste ao administrador discricionariedade administrativa, atribuindo competência para autorizar a transação: “somente à autoridades de escalões superiores da Administração Tributária, para que se alguma discricionariedade ainda restar, seja mais fácil o controle do ato que há de ser praticado sempre no interesse da Fazenda Pública.” (MACHADO, 2007,p.53).

Ora, da mesma forma que não se pode concordar com o autor no que se refere à extirpação da discricionariedade da atividade da Administração Tributária, mesmo porque a discricionariedade é imanente ao mais vinculados dos atos, como já se viu anteriormente - não se pode concordar também que se houver discricionariedade ela deva ser deferida somente aos agentes públicos da administração superior.

A solução em tema de Administração Pública não é tão simplória. Em tempos de Administração Pública Gerencial não se admite mais também uma gestão dos negócios públicos como se fossem negócios domésticos. Nem sempre a máxima centralizar para controlar é válido.

Há uma tendência universal de profissionalização da gestão pública que torna inadmissível a gestão da recuperação de créditos públicos de uma forma amadora e pouco planejada, bem como o controle destas atividades sem o estabelecimento de indicadores gerenciais rígidos, que sejam hábeis para monitorar eventuais anomalias de aplicação das regras de conduta administrativa, expostas a riscos cuidadosa e previamente avaliados.

Para atender a esta garantia de controle que possibilite a preservação dos princípios que regem a relação jurídico-tributária, especialmente, o da segurança jurídica, solidariedade e igualdade, o Anteprojeto de Lei Geral de Transação deve

atentar para o estabelecimento de critérios técnicos que permitam o controle das ações empreendidas no procedimento de transação, dentre eles: (i) a identificação mais rígida de padrões de competência decisória (p.ex. relacionando cargo/função com a atribuição decisória respectiva; (ii) a atribuição de competência a agentes cuja eleição seja baseada em aspectos meritórios (p. ex.: concurso público para acesso ao cargo e concurso interno para o exercício da função); (iii) a eleição das informações subjetivas e objetivas que alimentarão o processo decisório (definição dos critérios que habilitem o sujeito passivo transigente a participar do procedimento de transação e descrição das situações de fato e de direito que possibilitem o controle do ato – p.ex. adoção de “rating”); (iv) a estruturação dos meios de coleta de dados e informações a serem utilizadas no processo decisório (p.ex. como, por quem e mediante qual sistema serão analisadas as informações e documentos oferecidos pelo sujeito passivo transigente); (v) a descrição completa do “*iter*” processual e do suprimento das necessidades estruturais por ele geradas); (vi) adequação do tempo de decisão à complexidade da demanda, derivada da avaliação do tempo utilizado em cada passo decisório⁸¹; (vii) o estabelecimento de garantias do exame de consistência dos dados e informações que alimentaram o processo decisório, tanto pelo interessado como pelo público em geral e órgãos de controle (p.ex.: vista do processo, obrigatoriedade de publicação de relatórios gerenciais periódicos etc); (viii) a obrigatoriedade de registro do histórico da decisão com controles dos contatos entre decisor e beneficiado (p.ex.: obrigatoriedade de atas de reunião etc); (ix) a criação de banco de dados e de gerenciamento de informações que permitam identificar: a) casos semelhantes e padrões das condutas usuais; b) os beneficiários ou grupos de beneficiários da transação; c) os resultados finais do processo, além da visibilidade das implicações econômicas e sociais da decisão.⁸²

Em tema de Administração Tributária, é necessário reconhecer a necessidade de recorrer à aplicação de critérios de análises de riscos de créditos e reconhecidos, seja para instruir uma tomada de decisão transparente e subserviente aos princípios

⁸¹ Neste ponto, alerta-se para o risco de adotar-se aqui metodologia semelhante à adotada no REFIS para efeitos de declaração da regularidade fiscal, independentemente da conclusão do procedimento de transação.

⁸² Rol elaborado com base em trabalho da Corregedoria-Geral da União, no qual o órgão esclarece quais são os principais fatores de risco gerencial da administração pública e quais os indicadores mais adequados para prevenir ações das quais possam resultar afronta à legalidade ou a moralidade administrativa. Disponível em <<http://www.cgu.gov.br/AreaAuditoriaFiscalizacao>>. Acesso em: 14 mar. 2009.

já invocados, como descrito no parágrafo anterior; seja para possibilitar uma melhor classificação dos créditos públicos - de natureza tributária ou não - que encontram-se custodiados pela Fazenda Nacional

Tais critérios para avaliação destes créditos existem e são largamente utilizados pela gestão privada e, em alguns casos, pela gestão pública (na concessão de créditos bancários, na aferição do risco país, na verificação de riscos securitários, mas não para a análise de risco na recuperação de créditos tributários).⁸³

É certo que o art. 18 do Anteprojeto de Lei Geral de Transação alinha uma série de informações e documentos que o sujeito transigente deve apresentar, mas não menciona, ainda que a título de baliza legal, quais serão os critérios que o administrador tributário deverá usar.

A adoção pela Lei Geral de Transação de critérios objetivos formados a partir da classificação prévia dos créditos tributários pelo Ministério da Fazenda, conjugada com obrigação imposta ao transigente de disponibilizar as informações econômico-financeiras e jurídicas à Administração Pública supriria – juntamente com os demais critérios informados pelo Anteprojeto da PGFN - a necessidade de melhor parametrização da decisão administrativa a ser tomada, possibilitando melhor execução e controle desta atividade.

É bem certo que uma análise de risco consistente pode expor o estoque da dívida ativa a uma situação constrangedora: a comprovação da existência de muitos haveres incobráveis – por inconsistências, por decadências, por prescrição, por

⁸³ O *Rating* é um critério de análise de risco surgido da cultura bancária que hoje tem larga aplicação, aceitação mundial e utilização em vários setores da economia e da governança inclusive no cálculo do risco bancário, empresarial, societário e securitário, que visa definir padrões mais objetivos de análises de risco que ponham **as negociações de créditos públicos ou privados mais a salvo de um conservadorismo defensivo e de uma agressividade irresponsável.** (CAOQUETTE, 2000).

A segurança e a confiabilidade alcançadas mundialmente pelo *Rating* o recomendam como um instrumento de julgamento objetivo para avaliação do Administrador Tributário quando da eleição dos créditos fazendários passíveis ou não de transação.

A adoção de uma diretriz de classificação prévia dos créditos tributários pelo Ministério da Fazenda, conjugada com a adoção do *Rating* pela Lei Geral de Transação supriria – juntamente com os demais critérios informados pelo Anteprojeto da PGFN - a necessidade de melhor parametrização da decisão administrativa a ser tomada, para fins de execução e controle desta atividade.

Neste sentido, excelente trabalho produzido pelo PROJETO QUALIFICAÇÃO DE CRÉDITO E DILIGENCIADORES da Coordenação do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional no qual se propôs a classificação de todo o passivo dos créditos do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS) segundo os critérios de “*rating*”. Trabalho disponível nos arquivos da Procuradoria da Fazenda Nacional no Estado de Minas Gerais. Av. Afonso Pena, 1.500.

extinção do sujeito, por confusão jurídica, por contra-indicação da cobrança antieconômica etc. – resultariam na admissão de um decréscimo contábil que impactaria o resultado das contas estatais⁸⁴. Isto talvez, explique a resistência da adoção deste caminho como uma solução tecnicamente viável para instrumentalizar a lei de transações.

Estes critérios também poderiam servir de parâmetros para que a transação ocorra sem afrontamento dos princípios da responsabilidade fiscal⁸⁵, muito embora, do novo Anteprojeto de Lei Geral de Transação apresentado pela PGFN não conste mais a menção que constava de vinculação da transação à Lei de Responsabilidade Fiscal.⁸⁶

No entanto, somente a adoção de critérios objetivos - que permitam o exercício do poder discricionário de forma técnica e passível de submissão a controles transparentes, simples e eficazes - poderá colocar a salvo de algumas pertinentes críticas o Anteprojeto de Transação do Ministério da Fazenda do Brasil.

b) Da falta de fundamento jurídico da alegação de que a ampliação da discricionariedade técnica da Administração Tributária em matéria de transação possa resultar em um incremento da corrupção passiva no âmbito da Administração Tributária

Não se nega neste trabalho que faltam ao Anteprojeto de Lei Geral de Transação o estabelecimento de limites objetivos que ofereçam: (i) maior segurança às decisões da Administração Pública Tributária e; (ii) meios de controle materiais do ato praticado, mais consistentes.

Tal necessidade justifica-se em razão da preservação dos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência,

⁸⁴ É que os créditos que compõe a dívida ativa, são contabilizados como ativos e o resultado desta classificação poderia demonstrar o que de fato é recuperável ou não. O resultado poderia assim afetar composição da programação financeira da União, Art. 8º e 13 da Lei de Responsabilidade Fiscal e a própria matriz de risco da entidade.

⁸⁵ MACHADO (2008) considera que a transação não se classifica como renúncia de receita, não se submetendo, portanto ao art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

⁸⁶ A indagação de submeter-se ou não a transação à Lei de Responsabilidade fiscal, embora seja importantíssima é, por si, tema que merece maior investigação não comportando o seu aprofundamento no escopo deste trabalho.

princípios aos quais o próprio anteprojeto refere-se ao invocar a aplicação da Lei 9.784/99, de forma a possibilitar o exame dos atos praticados no exercício desta competência discricionária que o art. 171 do CTN autorizou o legislador ordinário a atribuir ao Administrador Tributário.

Afirmar, como Santi (2008), que a regulamentação da transação do Brasil significa a “juridicização da corrupção sistêmica” face ao despreparo da Administração Pública Tributária e à realidade sócio política cultural do Brasil, é um despropósito.

Mais uma vez, neste assunto, equivocava-se o Professor Eurico que em pronunciamento feito em conferência “Impossibilidade Jurídica da Ideia de Lei Geral de Transação e Arbitragem no Direito Tributário”⁸⁷, após discorrer sobre os dados da corrupção no Brasil, comentados pela ONG Transparência Brasil e citar trechos de autoria de Marcos Fernandes Gonçalves Silva no artigo intitulado “A economia política da corrupção”, publicado no sítio eletrônico daquela instituição⁸⁸, comenta:

Sem controle, não há solução: o fato é que esse luxo de “modernidade” é incompatível com nossa realidade sócio-política e cultural. E não acrescenta nada às nossas instituições jurídicas, senão incerteza, subjetividade e contingência: caminhamos para o nada jurídico! Ou pior, para a juridicização da “corrupção sistêmica” em que em que o direito abre guarda de seus controles para submeter ao gozo mesquinho do poder econômico e político. (SANTI, 2007, grifo nosso).

Ora, a posição externada pelo ilustre professor com referências à falta de lisura e inclinação do agente fiscal brasileiro ao desvio de conduta ética - não obstante o tom polido e acadêmico e a abordagem indireta do tema - se não tem nada de original, menos ainda tem de científica.

Primeiro, porque se reporta ao ódio histórico aos agentes coletores de impostos, mito bíblico, que não acrescenta originalidade às acusações. Segundo porque o autor refere-se a dados da Transparência Internacional, “customizados”

⁸⁷ Seminário “O crédito tributário e o interesse público: fazendo as escolhas certas”. Promovido pela UNAFISCO SINDICAL. Brasília, 20 de novembro de 2007.

⁸⁸ Dentre os trechos citados na referida conferência pelo professor Santi (2007): “O agente público não é imune aos seus próprios interesses privados e aos interesses de “lobbies” e de diversos agentes privados que possam exercer poder sobre ele, assim, os interesses privados dentro e fora do Estado são relevantes para explicar as próprias ações de governo”. “A discussão em torno da Administração Pública deve ser suficientemente realista, a ponto de incorporar a hipótese de que, na maior das vezes, a relação entre a sociedade representada no governo e os agentes públicos (burocratas) não está sob controle da sociedade. Enfim, a fiscalização e controle do comportamento dos burocratas é cara ou impossível.”.

pela “Transparência Brasil”.

Curioso verificar que o discurso elaborado, tanto pelo autor como pelo texto que tomou de base, não distingue agentes políticos de agentes da Administração Tributária. O que, por si, constitui um erro crasso e induz a equívocos grandiosos.

Ora, por força do art. 37, inciso II c.c. inciso XXII, da CR/88, os agentes da Administração Tributária são organizados em carreiras técnicas, para as quais somente há possibilidade de acesso mediante regular concurso público de provas ou de provas e títulos.

Art. 37- **A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:** (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)

II - **a investidura em cargo ou emprego público depende de aprovação prévia em concurso público de provas ou de provas e títulos, de acordo com a natureza e a complexidade do cargo ou emprego, na forma prevista em lei,** ressalvadas as nomeações para cargo em comissão declarado em lei de livre nomeação e exoneração; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)

XXII - **as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas,** terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003) (BRASIL, 2009, grifo nosso).

Este quesito é um dos redutores de risco de corrupção adotados pela Transparência Internacional⁸⁹ que adota, além destes, uma série de indicadores de desempenho para redução de risco nos quais a Administração Tributária brasileira atende a todos, exceto ao fato de que o maior cargo da hierarquia da carreira de Procurador da Fazenda Nacional ainda seja acessível a agentes comissionados, o que consiste em índice de risco reconhecido pelo instituto internacional.

O mesmo relatório que anuncia todas as grandes áreas de risco de corrupção advindas dos indicadores de desempenho colhidos, não aponta qualquer agravante do risco de corrupção na área da Administração Tributária Brasileira, exceto o risco

⁸⁹ Muito embora, nas duas últimas gestões o Ministério da Fazenda tenha primado por atribuir a membros da carreira de Procurador da Fazenda Nacional as funções do cargo de Procurador-Geral, o indicativo refere-se não à ocupação do cargo, mas à possibilidade de arregimentação por meios técnicos/meritórios (concursos) ou políticos (escolha “*ad nutum*”). Tais indicativos de desempenho foram publicados no sítio eletrônico da Transparência Internacional, no relatório emitido sob o título Global Integrity, 2006 – Contry Report. Embora já existam mais relatórios publicados. Trabalha-se com a edição de 2006 porque foi a invocada como fonte de dados pelo autor.

natural da área cuja sensibilidade é incita à atividade estatal por ela praticada que envolve funções relativas a três dos maiores grupos de sensibilidade para efeitos de auditoria de prevenção e combate contra a corrupção: (i) Recursos Financeiros (arrecadação de tributos e outros créditos fazendários); (ii) Direitos e Benefícios ao setor privado ou cidadãos (concessão ou reconhecimento de benefícios fiscais ou de repetições de indébito etc.) e; (iii) cumprimento de obrigações e aplicação de penalidades (fiscalização e auditoria fiscal, inscrição em dívida ativa e ajuizamento de execuções fiscais).⁹⁰

No Brasil, a consolidação dos dados da Transparência Internacional⁹¹, do ano de 2006, demonstraram que é considerado forte o indicativo de corrupção especialmente na área das eleições e cargos eletivos, enquanto o indicativo de corrupção no serviço público propriamente dito e nas áreas de fiscalização é de grau moderado a fraco⁹². Por outro lado, dados de outra pesquisa divulgada pela Transparência Internacional no relatório *Bribe Payers Index (BPI) 2008* (Índice de Pagadores de Suborno)⁹³ demonstram que as empresas de determinadas áreas como a construção civil e o setor bancário, os partidos políticos, os parlamentos, a polícia e poder judicial são as instituições mais corruptas para a sociedade latino-americana.

6.7 Transação, Segurança Jurídica e Proteção à Confiança e a Boa-Fé

Outro tema especialmente espinhoso em matéria de transação tributária é a

⁹⁰ O resumo dos critérios para definição de processos de risco a serem mapeados no combate e na prevenção à corrupção no Brasil pode ser encontrado sítio eletrônico da Corregedoria-Geral da União. Disponível em <<http://www.cgu.gov.br/AreaAuditoriaFiscalizacao>>. Acesso em: 14 mar. 2009. O único agravante em relação à administração tributária marcado pelos indicativos do relatório em questão é uma referência à escândalos na área aduaneira relativos ao relatório da CGU do ano de 2003. Dentre os fatos ali mencionados elucidativa resposta da UNAFISCO da 7ª Região Fiscal publicada no JB de 14.05.2003. Disponível em www.unafisco-rj.org.br. Acesso em: 15 mar. 2009.

⁹¹ Organização à qual a ONG Transparência Brasil já não mais integra desde o ano de 2007.

⁹² Acredita-se que, analisando o indicador que autorizou a inclusão da atividade em grau moderado: número de punições, não se tem aí um indicador de corrupção, mas um indicador de eficácia no combate à ela.

⁹³ Disponível em www.bbc.co.uk/portuguese/reporterbbc. Acesso em: 29 mar.2009.

renúncia ao litígio fiscal, ou seja, às pretensões, às resistências às pretensões, às ações e aos direitos nos quais elas se fundam.

Em matéria de direito civil, o Parágrafo único, do art. 849 do Código Civil de 2002 estabelece: “a transação não se anula por erro de direito a respeito das questões que foram objeto de controvérsia entre as partes”. (BRASIL, 2002).

Como já dito, em recente conferência proferida no XII Congresso Internacional de Direito Tributário da AbradT, a professora Marie Cristine Bovier ressaltou o aspecto da estabilidade que a transação em matéria tributária alcança em seu país explicando que a eventual declaração de inconstitucionalidade de disposição de lei tributária não afeta matéria transacionada pelo contribuinte, mesmo porque seria um contra-senso retirá-la de estabilidade alcançada, uma vez que a estabilidade, é em si, tanto para o contribuinte quanto para o Estado, o maior bem jurídico perseguido na aplicação do instituto.

Também no direito americano, como no direito francês, não cabe a retomada do litígio. Godoy (2008) reportando ao direito norte-americano, menciona o caso *Kretchmar v. United States*, 9 Cl.Ct. 191 (1985) que, julgado pela *United States Claims Court* resultou na declaração da impossibilidade de o contribuinte que transacionou retomar a discussão requerendo a devolução de valores que foram ajustados de outro modo em transação realizada.

Para Heleno Taveira Torres (2008, p.320) “[...] em matéria tributária, a revisibilidade do conteúdo das transações é peremptoriamente proibida, por serem, estas, causas de extinção do crédito tributário (art. 156, III do CTN).”.

Assim, mesmo que o termo de transação permita ao transator pagar seu débito de forma parcelada, uma vez concluído e homologado o procedimento de transação não há que se falar em revisão do mesmo, pois ali já está configurado ato jurídico perfeito, cuja estabilidade jurídica é preservada pela própria Constituição no inciso XXXVI, do art. 5º.

Assim não pensa Ávila (2008)⁹⁴. Segundo o renomado teórico brasileiro, a eventual declaração de inconstitucionalidade ou alteração de interpretação pelos tribunais superiores permitiria sim a total reabertura da lide terminada com a transação, mas apenas em favor dos contribuintes, sob o argumento de que a

⁹⁴“Renúncia de direitos fundamentais no Direito Tributário: confissão cria tributo?” VIII Congresso Brasileiro de Direito do Estado. Salvador, 08 de maio de 2008.

manutenção da renúncia, neste caso, estaria ferindo direito fundamental do contribuinte e de que confissão não cria tributo.

Um dos argumentos do autor é de que as relações jurídicas nas quais o objeto de renúncia é de cunho patrimonial não se aperfeiçoam em caso de declarada posterior inconstitucionalidade do dispositivo no qual se fundou a disputa que deu origem ao acordo que encerrou o litígio.

Ora, os direitos patrimoniais, tanto da administração (na forma da lei) quanto do contribuinte (na forma de sua vontade), são sim disponíveis, o que é indisponível é a segurança jurídica e a pacificação social porque estes bens jurídicos representam o interesse público que justificou a outorga da competência para que a Administração Tributária viesse a transacionar.

Neste sentido, Gama (2008, p. 274) admite: “A desistência do contribuinte é absoluta, não está sujeita posteriormente a hipótese de o STF vir a reconhecer aquele direito sobre o qual se fundou a ação como inconstitucional de maneira *erga omnes*.”

Assim, parece que a disposição contida no § 6º do art. 12 do anteprojeto, ultrapassa os limites que o CTN definiu para o legislador ordinário, quando admite que o termo de transação poderá ser revisto pela Fazenda Pública, com efeitos *ex nunc*, quando fundado em lei ou ato normativo declarados inconstitucionais pelo STF ou aplicação ou interpretação da lei ou ato normativo contrário à jurisprudência definitiva dos tribunais superiores e do Supremo Tribunal Federal.

§ 6º O termo de transação será revisto pela autoridade competente, conforme orientação da CGTC e mediante prévia notificação ao sujeito passivo, para ciência e manifestação no prazo de 15 (quinze) dias, com efeitos *ex nunc* quando fundado em:

I - lei ou ato normativo declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, ou

II - aplicação ou interpretação da lei ou ato normativo contrário à jurisprudência definitiva dos tribunais superiores e do Supremo Tribunal Federal. (BRASIL, 2008, grifo nosso).

A rigor, o que parece bem intencionado - além de ser inadequado por ferir ato jurídico perfeito (do qual resultou a extinção da relação jurídico-tributária) - afronta a finalidade maior do instituto, estando aí o legislador ordinário abrindo mão do interesse público indisponível relativo à pacificação social e à segurança jurídica, para possibilitar a reedição do conflito, a re-elaboração da lide e o esvaziamento do próprio instituto.

Ora, se a redação do inciso I do dispositivo em comento significa a possibilidade de reabertura de velhos conflitos para a Administração Tributária, sendo em si danosa pela instabilidade que provoca, a redação do inciso II é uma afronta à Súmula Vinculante 1, do STF, que em caso semelhante diz: “Ofende a garantia constitucional do ato jurídico perfeito a decisão que, sem ponderar as circunstâncias do caso concreto, desconsidera a validade e a eficácia de acordo constante de termo de adesão instituído pela Lei Complementar 110/2001.”.

O anteprojeto de Lei Geral de Transação apresentado pela PGFN destaca-se de tantos outros diplomas que tratam do instituto no mundo, em razão de admitir o que a maioria deles não admite⁹⁵, a transação sobre matéria relativa a todos os tributos, sobre todas as multas e sobre, em última análise, todo o crédito tributário, mediante a interpretação pela Administração Tributária de conceitos indeterminados, passíveis de revisão ou de supressão de aplicabilidade “*in abstracto*” pela via do controle judicial de constitucionalidade.

Neste sentido, melhor do que considerar a possibilidade de revisão *ex nunc* de transação efetuada sob o signo da incerteza de manifestação futura dos tribunais superiores sobre tema já encerrado e crédito tributário extinto, seria admitir-se somente a transação sobre matéria de fato e sobre penalidades aplicadas.

Em tema de transação tributária as “concessões mútuas” feitas pelo fisco e pelo contribuinte são definitivas e não se convalidam os direitos renunciados pelas partes em razão de ato posterior do judiciário a menos que tais atos ataquem a validade do procedimento de transação por defeito material ou formal do procedimento em si, mas não do direito transacionado. Vale esta máxima, tanto para o Estado como para o contribuinte transator em razão da proteção da confiança e da boa-fé – que valores estes que ficariam completamente abalados pela admissão do “*venire contra factum próprio*”.

⁹⁵ Neste sentido, José Oswaldo Casas (2005).

7 CONCLUSÃO

A palavra é a matéria prima do discurso e o discurso é a matéria mediante a qual o homem significa, compreende e resignifica a sua existência. Na pós-modernidade, a palavra, signo monossêmico, passou a ter milhares de significados, usos e sentidos, cuja adequação só se verifica mediante sua validação no tempo e no espaço, pelo homem individual ou coletivamente considerado.

Daí porque Gadamer (2007) estava correto ao considerar que o compreender é algo enraizado na situação hermenêutica, ou seja, em uma situação que pressupõe um dado sujeito, em um horizonte e ambos em um contexto, interagindo não em um círculo vicioso, mas em uma espiral virtuosa, alavancada e possibilitada pelo diálogo.

A história da humanidade é repleta de dobradiças históricas. Pontos de mutação que representam uma mudança radical de direção do pensamento humano, da visão de mundo do cientista, do comportamento do homem e da sociedade, dos problemas e das supostas soluções que inspiram, dos temas que morrem no esquecimento e dos que passam a ser importantes. Por isto qualquer realidade só pode ser validamente estudada dentro de seu respectivo paradigma, motivo pelo qual não se pode falar em transação no Direito Tributário Brasileiro, ainda sob o paradigma do jus positivismo jurídico.

No Brasil, a transação vem sendo admitida como instituto do direito, inclusive, em matéria tributária, desde o tempo do império. Na República, a Lei de Organização do Ministério Público Federal de 1951 admitia também a transação em geral e não excepcionalizava matéria tributária, motivo pelo qual se entende que ela era possível. Mas só com a edição do Código Tributário Nacional é que o instituto passou a ser considerado especialmente como uma forma de extinção do crédito tributário. O Direito como toda ciência social aplicada reflete a tensão de seu objeto: uma constante tensão dialética entre movimentos emancipatórios e regulatórios. O direito estatal é um direito nascido em tempos de crise e que, em menos de 200 anos, transitou na modernidade por três diferentes paradigmas, o da modernidade liberal, da modernidade social e da modernidade pós-social ou da pós-modernidade.

Portanto, o manejo de um instituto que se quedou inerte no Código sem

qualquer aplicação significativa por cerca de 40 anos merece ser feito de forma diacrônica, contudo, resignificada no âmbito deste novo paradigma: o paradigma da pós-modernidade, ou como preferem alguns, de uma modernidade pós-social, moldada em valores de uma democracia participativa voltada para a consolidação de um Estado Democrático de Direito Scioeconômico e Cultural.

Neste novo paradigma não se admite mais a compreensão da legalidade estrita enquanto trincheira estratégica seja do Estado; seja do contribuinte para frustrar a o princípio da segurança jurídica, a aplicação da justiça fiscal, da solidariedade e da pacificação social. Diante disso é mister admitir que a Constituição da República Federativa do Brasil adota um conceito de tributo que suplanta uma definição microeconômica-garantista, reconhecendo-lhe o caráter solidário de meio ordinário de sustentação da máquina estatal e da justiça fiscal.

É necessário ao analisar o instituto transação reconhecer que existem pelo menos três momentos distintos em tema de relação jurídico-tributária: o momento da gênese da relação, o de sua formalização e o de sua extinção. Todos estes momentos são regulados pela lei. Mas a atividade administrativa plenamente vinculada só atinge os dois últimos, quando atinge, porque boa parte das vezes, sequer existe a formalização da relação, como ocorre no que se convencionou chamar lançamento por homologação.

Mesmo considerando que a atividade administrativa plenamente vinculada somente ocorre quando há lançamento ou cobrança do crédito tributário, há que se admitir que, diante da transição paradigmática do princípio da legalidade em juridicidade, hoje não se admite mais a existência de qualquer ato administrativo que seja não seja plenamente vinculado à lei, mas tampouco se admite a classificação de atos administrativos como inteiramente vinculados ou inteiramente discricionários.

A discricionariedade não é característica do ato, mas de um grau maior ou menor que o legislador tenha deixado ao Administrador Público para, valorando os motivos (de fato e de direito que ocorrem no caso), eleger o objeto de sua ação, ou graduá-lo no tempo, na intensidade, na matéria. Esta discricionariedade que ocorre em todos os atos - em alguns mais, em outros menos - é sempre limitada pela razoabilidade e pela proporcionalidade. O exercício da atividade administrativa que se apresente não razoável ou desproporcional não se caracteriza como discricionário, mas como arbitrário.

Em matéria de Direito Tributário a praticabilidade é o fundamento da razoabilidade e da proporcionalidade, não podendo a Administração Tributária curvar-se, por imperativo de preservação da segurança jurídica, nem ao abandono da legalidade, nem a uma aplicação massificante da lei que desconsidere os elementos de fato que caracterizam a necessidade da tipificação casuística imposta ao aplicador da Lei.

A discricionariedade em matéria de transação tributária deve se fundar em critérios técnicos e objetivos que devem ser descritos pela lei, com base em indicativos de risco que permitam não só o acompanhamento gerencial da aplicação do instituto pela Administração Tributária, mas ofereçam condições de controle institucional interno, externo e meios de controle popular.

O temor de que a Lei Geral de Transação possa criar condições para incremento da corrupção passiva no âmbito da Administração Tributária é apoiado em mitologia de repúdio aos “coletores de impostos” não se assentando sobre qualquer dado científico que lhe possa dar suporte.

Contudo, a falta de estruturação dos órgãos a quem incumbirá a implementação da transação em matéria tributária compromete a execução das medidas propostas e pode resultar em falta de incentivo à arrecadação voluntária, uma vez que a transação não deixa de ser uma forma de perdão das dívidas tributárias.

Eventuais valores a serem pagos pelo contribuinte, decorrentes do procedimento de transação são créditos fazendários, mas não tributários. Isto porque, a transação consiste em procedimento administrativo dialógico tendente à expedição de ato administrativo negocial extintivo da obrigação tributária.

Desta forma, a renúncia de direitos feita pelo sujeito passivo em sede de transação não está sujeita à revisão quando de eventual manifestação jurisprudencial que declare posteriormente a inconstitucionalidade de dispositivo que se interpretou mediante procedimento de transação, mesmo porque se assim o permitisse a lei estaria afrontando o ato jurídico perfeito extintivo da obrigação.

A transação no Direito Tributário brasileiro não é admitida como medida preventiva contra o litígio, nem como instrumento extrafiscal de recuperação econômica da empresa. O interesse jurídico que se pretende tutelar com a transação de créditos tributários é a pacificação social e a segurança jurídica,

Finalmente, reconhece-se que o Anteprojeto de Transação apresentado pela

Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional é parte de um movimento de acomodação da ciência jurídica a um novo paradigma: o paradigma da pós-modernidade.

Diante deste novo paradigma, o instituto da transação pode se transformar tanto numa forma de afronta ao dever solidário e fundamental de pagar tributos, quanto num instrumento de reforço para a construção de uma democracia dialógica e participativa.

A construção e a consolidação dos valores da República Federativa do Brasil - constituída não apenas como um Estado Democrático de Direito, mas como um Estado Democrático de Direito Socioeconômico Cultural – exige uma releitura (mas não a negação de uns ou de outros) dos valores e dos conceitos nos quais assentaram-se tanto o Estado Liberal quanto o Estado Social, que se refundiram numa relação de complementaridade para dar origem ao Estado Pós-social.

Essa resignificação deve ser elaborada a partir de uma nova compreensão de mundo na qual importa a construção dialógica do significado de legalidade, supremacia e indisponibilidade do interesse público e a compreensão de que interesse público e interesse privado são conceitos interdependentes e não antagônicos.

REFERÊNCIAS

ADAMS, Luiz Inácio Lucena. A transação em matéria tributária: os ganhos para o contribuinte. **Revista Internacional de Direito Tributário**. Associação Brasileira de Direito Tributário. Belo Horizonte: Del Rey, v.8, p.261-266, jul./dez. 2007.

ADAMS, Luiz Inácio Lucena et al. A transação no Código Tributário Nacional (CTN) e as novas propostas normativas da lei autorizativa. In: SARAIVA FILHO; Oswaldo Othon de Pontes; BRANCO, Guimarães, Vasco (Orgs.). **Transação e arbitragem no campo do direito tributário**. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 15-41.

ADORNO, Theodor W. **Educação e emancipação**. Tradução Wolfgang Leo Maar. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1995.

ADORNO, Theodor W *et al*, **Dialéctica do esclarecimento**. Rio de Janeiro: Jorge Zahar , 1985.

ALEXY, Robert. **Teoria da argumentação jurídica**. Tradução Zilda Hutchinson Schild Silva. São Paulo: Landy, 200.

ALM, James; MCKEE, Michael; BECK, William. Amazing grace: tax amnesties and compliance. **National Tax Journal, Washington**, n.43, p.23-37, March 1990.

AMARAL, Diogo Freitas do *et al*. **Código do procedimento administrativo anotado**. Coimbra: Almedina, 1995.

AMARAL, Moacir dos Santos. **Primeiras linhas de direito processual civil**. São Paulo: Saraiva, 2007.

AMARO, Luciano da Silva. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1998.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990.

ATALIBA, Geraldo. **República e constituição**. São Paulo: Malheiros, 2001.

ÁVILA, Humberto Bergmann. Limites da transação tributária no Direito Brasileiro. **Revista Internacional de Direito Tributário**. Associação Brasileira de Direito Tributário. Belo Horizonte: Del Rey, v.6, p.175-183, jul./dez. 2006.

ÁVILA, Humberto Bergmann. **Sistema constitucional tributário**. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

ÁVILA, Humberto Bergmann. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1975.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Rev e compl. à luz de Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional n. 10/1996. Rio de Janeiro: Forense. 2001.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciências das finanças**. 15.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BARRAL, Welber. Notas sobre a ação civil pública em matéria tributária, **Revista de Processo**, São Paulo, v. 80, p. 151-154, 1996.

BARROSO, Luis Roberto. **Razoabilidade e isonomia no Direito Brasileiro**. Temas de Direito Constitucional. Tomo I. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

BARROSO, Luis Roberto; BARCELLOS, Ana Paula de. O começo da história. a nova interpretação constitucional e o papel dos princípios no direito brasileiro. **Revista Forense**, Rio de Janeiro, v.371, p.175-202, jan./fev.2004.

BASAVILBASO, Benjamin Villegas. **Derecho administrativo**. Buenos Aires: Tipografia Editora Argentina, 1949. v. 1.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito administrativo**. São Paulo: Saraiva. 1994.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Transações administrativas**: um contributo ao estudo do contrato administrativo como mecanismo de prevenção e terminação de litígios e como alternativa à atuação administrativa autoritária, no contexto de uma administração pública mais democrática. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

BECKER, Algreto Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 1972.

BERNARDES, Flávio Couto. **Direito tributário moçambicano**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2007.

BEVILAQUA, Clóvis. **Código civil dos Estados Unidos do Brasil comentado**. Rio de Janeiro: Paulo de Azevedo, 1950. v. 4.

BINENBOJM, Gustavo da. Da supremacia do interesse público ao dever de proporcionalidade: um novo paradigma para o direito administrativo In: SARMENTO, Daniel (org.). **Interesses públicos versus interesses privados: desconstruindo o princípio da supremacia do interesse público**. Rio de Janeiro: Lúmen Iuris. 2007, p 117-169.

BOBBIO, Norberto. **O futuro da democracia**. 10. ed. São Paulo: Paz e Terra, 2000.

BONAVIDES, Paulo. **A constituição aberta**. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da república Federativa do Brasil**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao.htm. Acesso em: 14 dez. 2009.

BRASIL. Código civil (1916). **Código civil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/leis/L3071.htm>.> Acesso em: 10 fev.2009.

BRASIL. **Código tributário nacional**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/leis/L3071.htm>.> Acesso em: 10 fev.2009.

BRASIL. Código civil (2002). **Código civil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/leis/2002/L10406.htm>. Acesso em: 10 fev.2009.

BRASIL. **Decreto 4.250, em 27 de maio de 2002**. Regulamenta a representação judicial da União, autarquias, fundações e empresas públicas federais perante os Juizados Especiais Federais, instituídos pela Lei nº 10.259, de 12 de julho de 2001. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/D4250.htm. Acesso em: 10 fev.2009.

BRASIL. **Lei 1.341, de 30 de janeiro de 1951.** Lei Orgânica do Ministério Público da União. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil-03/Leis/1950-1969/L1341.htm>. Acesso em: 11 dez.2008.

BRASIL. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964.** Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil-03/LEIS/L4320.htm>. Acesso em: 10 fev.2009.

BRASIL. **Lei 6.830, de 22 de setembro de 1980.** Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm. Acesso em: 10 fev.2009.

BRASIL. **Lei 8.197 de 28 de junho de 1991.** Disciplina a transação nas causas de interesse da União, suas autarquias, fundações e empresas públicas federais; dispõe sobre a intervenção da União Federal nas causas em que figurarem como autores ou réus antes da administração indireta; regula os pagamentos devidos pela Fazenda Pública, em virtude de sentença judiciária; revoga a Lei nº 6.825, de 22 de setembro de 1980, e dá outras providências. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil-03/Leis/L8197.htm>. Acesso em: 02 jan.2009.

BRASIL. **Lei 8.884, de 11 de junho de 1994.** Transforma o Conselho Administrativo de Defesa Econômica (Cade) em Autarquia, dispõe sobre a prevenção e a repressão às infrações contra a ordem econômica e dá outras providências.

Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8884.htm. Acesso em 21 de dezembro de 2009.

BRASIL. **Lei 9.099, de 26 de setembro de 1995.** Dispõe sobre os Juizados Especiais Cíveis e Criminais e dá outras providências. Disponível em

www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9099.htm Acesso em 21 de dezembro de 2009.

BRASIL. **Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996.** Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Disponível em:

www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9430.htm. Acesso em 12 fev.2009.

BRASIL. **Lei 9.469, de 10 de julho de 1997.** Regulamenta o disposto no inciso VI do art. 4º da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; dispõe sobre a intervenção da União nas causas em que figurarem, como autores ou réus, antes da administração indireta; regula os pagamentos devidos pela Fazenda Pública em virtude de sentença judiciária; revoga a Lei nº 8.197, de 27 de junho de 1991, e a Lei nº 9.081, de 19 de julho de 1995, e dá outras providências. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9469.htm. Acesso em: 02 jan.2009.

BRASIL. **Lei 9.711 de 20 de novembro de 1998.** Dispõe sobre a recuperação de haveres do Tesouro Nacional e do Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, a utilização de Títulos da Dívida Pública, de responsabilidade do Tesouro Nacional, na quitação de débitos com o INSS, altera dispositivos das Leis nºs 7.986, de 28 de

dezembro de 1989, 8.036, de 11 de maio de 1990, 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.213, de 24 de julho de 1991, 8.742, de 7 de dezembro de 1993, e 9.639, de 25 de maio de 1998, e dá outras providências. Disponível em: <http://www3.dataprev.gov.br/SISLEX/paginas/42/1998/9711.htm>. Acesso em: 10 fev.2009.

BRASIL. **Lei Complementar 104, de 10 de janeiro de 2001**. Altera dispositivos da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional. Disponível em www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp104.htm. Acesso em 12 fev. 2009.

BRASIL. **Lei 10.259 de 12 de julho de 2001**. Dispõe sobre a instituição dos Juizados Especiais Cíveis e Criminais no âmbito da Justiça Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil-03/leis/Leis-2001/L10259.htm>. Acesso em: 10 fev.2009.

BRASIL. **Portaria 306, de 13 de dezembro de 2001**. Regulamenta o inciso II, do art. 24, da Lei nº 8.666, de 21 junho de 1993. Disponível em http://www.comprasnet.gov.br/legislacao/portarias/p306_01.htm. Acesso em 04.03.2009.

BRASIL. **Lei 10.520, de 17 de julho de 2002**. Institui, no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, nos termos do art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, modalidade de licitação denominada pregão, para aquisição de bens e serviços comuns, e dá outras providências. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10520.htm. Acesso em 21 de dezembro de 2008.

BRASIL. **Lei 10.637, de 30 de dezembro de 2002**. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Disponível em www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10637.htm. Acesso em 10 fev. 2009.

BRASIL. **Lei 11.079, de 30 de dezembro de 2004**. Institui normas gerais para licitação e contratação de parceria público-privada no âmbito da administração pública. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/Lei/L11079.htm. Acesso em 04.03.2009.

BRASIL. **Lei 1.313, de 28 de junho de 2006** Altera os arts. 60 e 61 da Lei nº 9.099, de 26 de setembro de 1995, e o art. 2º da Lei nº 10.259, de 12 de julho de 2001, pertinentes à competência dos Juizados Especiais Criminais, no âmbito da Justiça

Estadual e da Justiça Federal. Disponível em www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2006/Lei/L11313.htm. Acesso em 21 de dezembro de 2008.

BRASIL. Advocacia Geral da União. **Portaria AGU nº 109 de 30 de janeiro de 2007**. Disponível em: <http://www.revistards.com.br/content/legislacao.asp?id=36401>. Acesso em: 10 fev.2009.

BRASIL. **Lei 11.457, de 16 de março de 2007**. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/Lei/L11457.htm. Acesso em 21 de dezembro de 2008.

BRASIL. **Anteprojeto de Lei de Transação Nº 00078/2008**. Dispõe sobre transação tributária, nas hipóteses que especifica, altera a legislação tributária e dá outras providências.

CANOTILHO. José Joaquim Gomes. **Direito constitucional**. Coimbra: Livraria Almedina, 1993.

CAOQUETTE, John. B. **Gestão do risco de crédito**. Rio de Janeiro: QualityMark, 2000.

CARNELUTTI, Francesco. Sistema de. **Direito processual civil**. Tradução Hiltomar Martins Oliveira. São Paulo: Lemos e Cruz, 2004.

CARRAZA, Roque. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo. Malheiros, 2005.

CARVALHO. Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 9.ed. São Paulo: Saraiva, 1997.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. São Paulo: Saraiva, 1999.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. A discricionariedade: análise de seu delineamento jurídico. In: GARCIA, Emerson (Org.). **Discricionariedade administrativa**. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2005, p. 3-42.

CASAS, Jose Oswaldo. La transacción y la transación tributária em general em el derecho comparado. **Revista Internacional de Direito Tributário**. Associação Brasileira de Direito Tributário. Belo Horizonte: Del Rey, v.3, p.73-102, jan./jun. 2005.

CASSONE, Alberto; MARCHESE, Carla. Tax amnesties as special sales offers: the italian experience". **Public Finance**, Londres, n. 50. p 51-66, 1995.

CASSONE, Vittorio. Transação, conciliação e arbitragem no âmbito tributário: confronto entre os princípios constitucionais aplicados. In: SARAIVA FILHO; Oswaldo Othon de Pontes; BRANCO, Guimarães, Vasco (Orgs.). **Transação e arbitragem no campo do direito tributário**. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p.217-298.

CASTRO, Marcus Faro de. O Supremo Tribunal Federal e a judicialização da política. **Revista Brasileira de Ciências Sociais**, São Paulo, v. 12, n.34, p. 147-156, 1997.

CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRADORES TRIBUTÁRIOS; ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO FAZENDÁRIA; INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES (SPAIN). **Medidas para melhorar o grau de cumprimento voluntário das obrigações tributárias**. Brasília: Escola de Administração Fazendária, 1987.

CHAUÍ, Marilena. **Introdução á história da filosofia dos pré-socráticos a Aristóteles**. 2.ed. São Paulo: Companhia das Letras, 2002.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Contribuições no Direito Brasileiro. In: MATTOS, Aroldo Gomes de *et al.* **Grandes questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2005, p.45-68.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 9.ed. revista e atualizada de acordo com o Código Civil de 2002. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria e prática das multas tributárias**. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo e da exoneração tributária**. Revista dos Tribunais, 1982.

COMPARATO, Fábio Konder. **A afirmação histórica dos direitos humanos**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da razoabilidade e praticabilidade tributária**. São Paulo: Malheiros, 2003.

CRETELLA JÚNIOR, José. **Dicionário de direito administrativo**. 3.ed. Rio de Janeiro: Forense. 1978.

CRUZ, Álvaro Ricardo de Souza. **Habermas e o direito brasileiro**. Rio de Janeiro: Lumens Júris, 2006.

CRUZ, Álvaro Ricardo de Souza. **Jurisdição constitucional democrática**. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.

DACOMO, Natália de Nardi. **Direito tributário participativo: transação e arbitragens administrativas da obrigação tributária**. Tese (Doutorado). 2008. São Paulo. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Disponível em: <http://www.dominiopublico.gov.br/pesquisa/DetalheObraForm.do?select_action=&co_obra=112630>. Acesso em: 20 fev. 2009.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. **A fiscalização tributária em um estado democrático de direito, no seminário fiscalização tributária: contexto, práticas, tendências**. Promovido pela parceria do BID-UCP/PNAFE-Ministério da Fazenda do Brasil. 1999. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/ucp/pnafa/cst/arquivos/Fisc-Democ-Misabel.doc>>. Acesso em: 20 fev. 2009.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito tributário, direito penal e tipo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. São Paulo: Atlas, 2004.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil: teoria geral das obrigações**. São Paulo: Saraiva, 2007. v.2.

DURANT, Will. **A história da filosofia**. São Paulo: Nova Cultural, 2000.

DUTRA, Delamar José Volpato. **Razão e consenso em Habermas**. 2. ed. Florianópolis: Editora UFSC, 2005.

ELEY, Geoff. **Forjando a democracia: a história da esquerda na Europa, 1850-2000**. São Paulo: Fundação Perseu Abramo, 2000.

EINSTEIN, Albert. **Escritos da maturidade**. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1994.

ENTERRÍA, Eduardo García de; FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón. **Curso de direito administrativo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.

ESPÍNDOLA, Ruy Samuel. **Conceito de princípios constitucionais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

FABRETTI, Laúdio Camargo. **Código tributário nacional comentado**. São Paulo: Saraiva. 1998.

FAGUNDES, Miguel Seabra. **O controle dos atos administrativos pelo poder judiciário**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1979.

FARIA, Edimur Ferreira de. **Curso de direito administrativo positivo**. 2.ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

FERREIRA. Aurélio Buarque de Holanda. **Novo Dicionário da Língua Portuguesa**. São Paulo: Nova Fronteira, 1989.

FRANKENBERG, Gunter. **A gramática da constituição e do direito**. Belo horizonte: Del Rey, 2007.

FREITAS, Augusto Teixeira de Freitas. **Consolidação das leis civis**. Rio de Janeiro: Livraria Garnier, 1875.

GAMA, Tácio Lacerda. A Transação Tributária e a Possibilidade de Posterior Contestação da Dívida pelo Contribuinte. **Revista Internacional de Direito Tributário**. Associação Brasileira de Direito Tributário. Belo Horizonte: Del Rey, v. 8. p. 267-274, jul./dez.2007.

GADAMER. Hans-Georg. **A virada hermenêutica**. Tradução de Marco Antônio Casanova. Petrópolis: Vozes, 2007.

GANZ, Gabriele. **Undertanding public law**. London: Fontana Press, 1994.

GÊNESIS. In: Bíblia Sagrada. São Paulo Loyola. 1989.

GHISALBERTI, Alessandro. **Guilherme de Ockham**. Porto Alegre: EDIPUCRS, 1997.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **O pós-modernismo jurídico**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2005.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. Transação e arbitragem no direito tributário

norte-americano. In: SARAIVA FILHO; Oswaldo Othon de Pontes; BRANCO, Guimarães, Vasco (Orgs.). **Transação e arbitragem no campo do direito tributário**. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p.397-418.

GOETHE, Johann Wolfgang Von. **Fausto**. julho 2003. Disponível em: www.scribd.com/doc/6869987/Goethe-Fausto. Acesso em: 12 dez. 2008.
GORDILLO, Agustín A. **Princípios gerais de direito público**. São Paulo. Revista dos Tribunais, 1977.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na constituição de 1988**. 9 ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

GUSTIN, Miracy Barbosa Souza. **Das necessidades humanas aos direitos**: ensaio de sociologia e filosofia do direito. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

GUIMARÃES, Vasco Branco. O papel da vontade na relação jurídico-tributária. In: SARAIVA FILHO; Oswaldo Othon de Pontes; BRANCO, Guimarães, Vasco (Orgs.). **Transação e arbitragem no campo do direito tributário**. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 137-166.

HABERMAS, Jürgen. **A inclusão do outro. Estudos de Teoria Política**. Trad. George Sperber e Paulo Astor Soethe. São Paulo: Edições Loyola, 2002.

HABERMAS, Jürgen. **Direito e democracia – entre faticidade e validade**. Tradução Beno Siebeneichler. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1997. 2v.

HASSELDINE, D. S. Tax amnesties: an international review. **Bulletin for International Fiscal Documentation**, Virgínia, v. 58, p. 303-310,1998.

HEGEL, Georg W.F. **Fenomenologia do espírito**. Tradução de Orlando Vitorino. 3.ed. São Paulo: Abril Cultural, 1985.

HEGEL, Georg W. F. **Preleções sobre a história da filosofia**. Tradução de Ernildo Stein. São Paulo: Nova Cultural, 1999.

HEGEL. Georg W. F. **A razão da história**. Tradução de R. S. Hartman. São Paulo: Centauro. 2001.

JASON-LLOYD, Leonar. **The legal framework of the constitution**. London: Frank

Cass, 1997.

JEZE, Gaston. **Los principios generales del derecho Administrativo**. 2.ed. Madrid: Editorial Réus, 1928.

JOÃO. In: *BÍBLIA Sagrada*. Rio de Janeiro: Junta de Educação Religiosa e Publicações, 2006.

KANT, Immanuel. **Sobre a pedagogia**. Piracicaba: UNIMEP, 2002.

KANT, Immanuel. **Crítica da razão pura**. Tradução Manuela Pinto dos Santos e Alexandre Fradique Morujão. 3.ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1994.

KELSEN. Hans. **Teoria pura do direito**. 5. ed. Tradução de João Batista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1996.

KERSING, Wolfgang. **Liberdade e liberalismo**. Tradução de Luis Marcos Sander. Porto Alegre: EDIPUCRS, 2005.

KUHN. Thomas S. **A estrutura das revoluções científicas**. Tradução Beatriz Vianna Boeira e Nelson Boeira. 9. ed. São Paulo: Perspectiva, 2006.

LE BORGNE, Eric. Economic and political determinants of tax amnesties in the U.S. States. **International Monetary Fund (IMF)**. New York, n.6, p.222, aug. 2006.

LIMA, Ruy Cirne. **Princípios de direito administrativo**. 6 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987.

MACHADO, Hugo de Brito. **Uma introdução ao estudo do direito**. São Paulo: Dialética, 2000.

MACHADO, Hugo de Brito. Transação e arbitragem no âmbito do direito tributário. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, Ano 5, v. 28, p. 51-70, 2007.

MACHADO. Hugo de Brito. Transação e arbitragem no direito tributário. In: SARAIVA FILHO; Oswaldo Othon de Pontes; BRANCO, Guimarães, Vasco (Orgs.). **Transação e arbitragem no campo do direito tributário**. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 111-136.

MACHADO JÚNIOR, J; Reis, Heraldo da Costa. **A lei 4.320 comentada**. Rio de Janeiro: IBAM, 2000.

MARINS, James. Ações coletivas em matéria tributária. **Revista de Processo**, São Paulo, v. 76, p. 97-105, jul. 1995.

MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins. **Curso de direito tributário**. 2.ed. Belém: CEJUP, 1993. v.1

MARTINS JÚNIOR, Wallace Paiva. **Transparência administrativa**: publicidade, motivação e participação popular. São Paulo: Saraiva, 2004.

MARTUSCELLI, Fernando José Dutra. **Elementos de Direito Tributário**. Campinas. Bookseller. 2001.

MARX, Karl; ENGELS, Friedrich. **A ideologia alemã**. Tradução de José Carlos Bruni e Marco Aurélio Nogueira. São Paulo: HUCITEC, 1989.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 18 ed. São Paulo: Malheiros, 1989.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 18 ed. São Paulo: Malheiros, 1993.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 19 ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 23.ed. São Paulo: Malheiros s, 2009.

MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. **Princípios gerais de direito administrativo**. Rio de Janeiro: Forense, 1969. 2V.

MICHELIN, Dolizete Fatima. O anteprojeto da Lei Geral de Transação em matéria tributária e os princípios constitucionais da legalidade isonomia e moralidade pública. In: SARAIVA FILHO; Oswaldo Othon de Pontes; BRANCO, Guimarães, Vasco (Orgs.). **Transação e arbitragem no campo do direito tributário**. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p.331-363.

MIRANDA, Jorge. Regime específico dos direitos econômicos, sociais e culturais. In: GARCIA, Emerson (Org.). **Discricionariedade administrativa**. Rio de Janeiro:

Lúmen Júris, 2005, p. 291-308.

MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de direito civil: direito das obrigações: dos contratos em geral.** São Paulo: Saraiva, 2007. v.3.

MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional administrativo.** 2 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MOREIRA, Luiz. **A constituição como simulacro.** Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2007.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Curso de direito administrativo.** 5.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1976.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Curso de direito administrativo.** 11.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Mutações do direito público.** Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

MULLER, Friederich. **Fragmentos (sobre) o poder constituinte do povo.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

MULLER, Friederich. **Quem é o povo.** 3 ed. São Paulo: Max Limonad, 2003.

NABAIS, José Casalta. Algumas reflexões sobre o actual estado fiscal. **Revista Virtual da Advocacia Geral da União**, Brasília, n. 9. abr.2001. Disponível em: <www.agu.gov.br.> Acesso em: 10 fev.2009.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos.** Coimbra: Almedina. 1998.

NOGUEIRA, Rui Barbosa. **Curso de direito tributário:** São Paulo: Saraiva, 2002.

NUNES JÚNIOR, Amandino Teixeira. **A judicialização da política no contexto da constituição de 1998:** ensaios sobre impactos da Constituição Federal de 1988 na sociedade brasileira. Brasília: Edições Câmara, 2008.

ORLANDI, Eni Puccinelli. **As formas do silêncio:** no movimento dos sentidos. São Paulo: Unicamp, 2007.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário:** constituição e código tributário à luz da

doutrina e da jurisprudência. 9. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

PEIXOTO, Daniel. **Competência administrativa na aplicação do direito tributário**. São Paulo: Quatier Latin, 2006.

PEREIRA, Caio Mario da Silva. **Instituições de direito civil: contratos**. Rio de Janeiro: Forense, 2007. v. 3.

PEREIRA, Rodolfo Viana. **Hermenêutica filosófica constitucional**. 2 ed. Belo Horizonte: Delrey, 2007.

PESSANHA, José Motta. **Pré-socráticos**. São Paulo: Nova Cultural, 2000.

PLATÃO. **Crátilo**. Notas e tradução de Carlos Alberto Nunes. Belém: Universidade Federal do Pará, 1973.

RAGGI, Luigi. **Ciritto Administrativo**. Padova: Casa Editrice Cott. Antonio Milani, 1929.

RAGONESI, Vittorio. **Manuale de diritto amministrativo**. Milano: Il Sole 24 Ore Pirola, 1996. v.3.

RICHARDSON, M; SAWYER, A. J. A taxonomy of the tax compliance literature: further findings, problems and prospects. **Australian Tax Forum**, Sydney, v.16, p.137-320, 2001.

RIVERO, Jean. **Direito administrativo**. Coimbra: Almedina, 1981.

RODRIGUES, Silvio. **Direito civil: dos contratos e das declarações unilaterais da vontade**. São Paulo: Saraiva, 2004. v.3.

ROSUMBUJ , Túlio. **La transaccion tributaria: discricionariedade y actos de consenso**. Barcelo: Atelier, 2000.

RUSSEL, Bertrand. **História do pensamento ocidental**. Rio de Janeiro: Ediouro, 2004.

SAMPAIO, José Adércio Leite. **Direitos fundamentais: retórica e historicidade**. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.

SANCHEZ LÓPEZ, Maria Esther. El acuerdo de voluntades en el ámbito tributário.

In: SARAIVA FILHO; Oswaldo Othon de Pontes; BRANCO, Guimarães, Vasco (Orgs.). **Transação e arbitragem no campo do direito tributário**. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 191-216.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e prescrição no direito tributário**. 3.ed. São Paulo: Max Limonad, 2004.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Impossibilidade jurídica da idéia de lei geral de transação e arbitragem no direito tributário e transação e arbitragem no direito tributário: paranóia ou mistificação. In: SARAIVA FILHO; Oswaldo Othon de Pontes; BRANCO, Guimarães, Vasco (Orgs.). **Transação e arbitragem no campo do direito tributário**. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 167-190.

SANTI ROMANO. **Corso di diritto amministrativo**. Pádua: Cedam, 1932.

SANTIAGO; Igor Mauler ; BREYNER, Frederico Menezes. Eficácia suspensiva dos embargos à execução fiscal em face do art. 739-a do código de processo civil. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 145, p. 55-69, out.2007.

SANTOS, Boaventura de Souza. **Pela mão de Alice**. 11. ed. São Paulo: Cortez, 2006.

SANTOS, Boaventura de Souza. **Para um novo senso comum: a ciência, o direito e a política na transição paradigmática**. 6.ed. São Paulo: Cortez, 2007.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A transação e a arbitragem no direito constitucional-tributário brasileiro. In: SARAIVA FILHO; Oswaldo Othon de Pontes; BRANCO, Guimarães, Vasco (Orgs.). **Transação e arbitragem no campo do direito tributário**. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 43-88.

SERVIÇO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS DE MINAS GERAIS. **Relatório...** Disponível em <http://www.wdigital.com.br/mba/estrategia/relatorio-pesquisa-mortalidade-minas.pdf>.. Acesso em: 14 mar. 2009.

SILVA, Mauro. A utilização do acordo de preços antecipado (apa) no regime de controle de preços de transferência. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 137, p. 91-107, fev.2009.

SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**: obra póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

TÁCITO. Caio. **Temas de direito público**. Rio de Janeiro: Renovar. 1997. 2v.

TÔRRES, Heleno Taveira. A transação em matéria tributária: os ganhos para o contribuinte. **Revista Internacional de Direito Tributário**. Associação Brasileira de Direito Tributário. Belo Horizonte: Del Rey, v.8, p.249-260, jul./dez. 2007.

TÔRRES, Heleno Taveira. Princípios de segurança jurídica e transação em matéria tributária: os limites da revisão administrativa dos acordos tributários. In: SARAIVA FILHO; Oswaldo Othon de Pontes; BRANCO, Guimarães, Vasco (Orgs.). **Transação e arbitragem no campo do direito tributário**. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 299-330.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

TORRES, Ricardo Lobo. **A e de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

TORRES, Ricardo Lobo. Transação, conciliação e processo tributário administrativo equitativo. In: SARAIVA FILHO; Oswaldo Othon de Pontes; BRANCO, Guimarães, Vasco (Orgs.). **Transação e arbitragem no campo do direito tributário**. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 89-110.

VILLANOVA. Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. São Paulo. Revista dos Tribunais, 1977.

WITTGENSTEIN, Ludwig J. J. **Investigações filosóficas**. São Paulo: Nova Cultural, 2000.

ANEXOS**ANTEPROJETO DE LEI DE TRANSAÇÃO
EM Nº 00078/2008 - MF**

Brasília, de de 2008.

Excelentíssimo Senhor Presidente da República,

1. Submeto à elevada apreciação de Vossa Excelência a minuta do Anteprojeto da Lei Geral de Transação em Matéria Tributária, resultado das discussões com vários setores da sociedade, da administração tributária e do Poder Judiciário.

2. O anteprojeto vem no bojo de um conjunto de medidas destinadas à modernização da Administração Fiscal, para tornar a sua atuação mais transparente, célere, desburocratizada e eficiente. As outras medidas que caminham no mesmo sentido consistem na edição de outras duas leis ordinárias (uma referente aos mecanismos de cobrança dos créditos inscritos na dívida ativa da União e a outra, à execução fiscal administrativa) e uma lei complementar (alteração do Código Tributário Nacional), essa última indissociável do presente anteprojeto, visto que alguns de seus efeitos dependem das alterações naquela lei propostas (como os que tratam da interrupção da prescrição, das causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário e da prova da regularidade fiscal).

3. O escopo do anteprojeto é o de constituir nova relação entre a administração tributária e os contribuintes, possibilitando que as duas partes, mediante entendimento direto, alcancem uma aplicação mais homogênea da legislação tributária. O presente Anteprojeto de Lei parte dos permissivos já existentes nos artigos 156, incisos III e IV, 171 e 172 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 1966, entre nós vigorando com força de Lei Complementar). Assim é que a transação em matéria tributária está prevista no CTN, mas até a presente data não foi regulamentada.

4.. Hoje se estima, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, que a fase administrativa do processo tributário tenha, em média, uma duração de 04 anos para ser concluída e a fase judicial, 12 anos. Esse fato, somado à ineficácia da execução fiscal dos créditos tributários, explica, em boa medida, o fato de que menos de 1% do estoque da dívida ativa da União de R\$ 400 bilhões de reais ingressa nos cofres públicos a cada ano por essa via, sendo que o percentual do ingresso não ultrapassa a 2,5% do estoque (R\$ 9,6 bilhões de reais de arrecadação em 2006), mesmo com as medidas de parcelamento adotadas (REFIS, PAES e PAEX) e com a incorporação dos depósitos judiciais. O estoque da dívida ativa da União, incluída a da Previdência Social, já alcança a cifra de R\$ 600 bilhões de reais e, uma vez incorporado o que ainda está em litígio administrativo, chega-se à impressionante cifra de R\$ 900 bilhões de reais. Esse número representa 1,5 vezes a arrecadação da União de 2006 e, apenas no âmbito da arrecadação federal, cerca de metade do PIB do país.

5. Vale notar, ainda, que a morosidade na resolução dos litígios tributários produz graves distorções nos mercados, sendo profundamente danoso para a livre concorrência. As sociedades empresárias que honram pontualmente suas obrigações fiscais vêem-se, muitas vezes, na contingência de concorrer com outras que protraem no tempo o pagamento de tributos por meio de discussões administrativas e judiciais meramente protelatórias.

6. A concretização das medidas previstas no Anteprojeto em comento aumentará a eficácia do sistema arrecadatório nacional. Com efeito, os conflitos tributários serão resolvidos em menor prazo, no máximo em um ano, o que tornará, para o contribuinte, mais vantajosa a transação do que a aposta em longas discussões judiciais.

7. Assim sendo, a transação traduzir-se-á em uma maior participação do contribuinte na administração tributária, o que implica uma significativa mudança de paradigmas na relação Estado /contribuinte. Para a Fazenda Nacional, a vantagem será a realização imediata de créditos tributários, sem os altos custos do processo judicial, o que, sem dúvida, vem ao encontro do interesse público. Ademais, a adoção desses meios alternativos, a médio prazo, desafogará as instâncias administrativas de julgamento e o Poder Judiciário.

8. Também é certo que a transação tributária importará em maior segurança jurídica para o contribuinte, bem como no aperfeiçoamento e uniformização da interpretação das normas tributárias no âmbito da Administração Fiscal. De fato, o Anteprojeto prevê o julgamento por um órgão técnico especializado, único apto a lidar com a grande complexidade da legislação tributária pátria, garantindo, assim, a resolução eficiente, segura e justa dos litígios tributários. Além disso, terá efeitos significativos para aliviar o Poder Judiciário e as instâncias administrativas de julgamento, diminuir a litigiosidade na aplicação da legislação tributária, permitir a maior eficiência na arrecadação dos tributos e o aumento do cumprimento voluntário das obrigações tributárias, com a eliminação dos desperdícios públicos decorrentes da sistemática em vigor.

9. Importante ressaltar que em vários países, como a Alemanha, França, Reino Unido, Itália, Estados Unidos e México adotam o instituto, que tem-se mostrado de grande valia para a efetiva recuperação dos créditos e para a própria realização da justiça fiscal. Na atual conjuntura, a falta de sua regulamentação tem sido sentida pelos operadores do direito tributário no Brasil.

10. O anteprojeto prevê quatro modalidades de transação - a transação em processo judicial; a transação em insolvência civil, recuperação judicial e falência; a transação por recuperação tributária e a transação administrativa por adesão, além de prever que o termo de transação poderá ser condicionado à exigência de assinatura de termo de ajustamento de conduta, prévio, suplementar ou incluso no próprio termo de transação, que especificará as condições para o cumprimento das obrigações e demais deveres tributários assumidos, inclusive prazos ou procedimentos a serem observados.

11. Caberá à Câmara-Geral de Transação e Conciliação – CGTC, vinculada à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e composta paritariamente por procuradores da Fazenda Nacional e por auditores-fiscais da Receita Federal do Brasil, disciplinar, analisar e deliberar sobre os pedidos de transação.

12. O anteprojeto estabelece os seguintes requisitos gerais para a transação:

a) ocorrerá somente nos casos previamente disciplinados e autorizados pela Câmara Geral de Transação e Conciliação da Fazenda Nacional – CGTC (art. 4º);

- b) nos casos de valores superiores a um milhão dependerá da prévia autorização do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, e superiores a dez milhões, do Ministro da Fazenda (§ 3º do art. 4º);
- c) para valores inferiores ao limite mínimo de execução fiscal, a PGFN, ouvida a CGTC, fixará os critérios de transação (§ 4º do art. 4º);
- d) a transação não aproveitará nem prejudicará senão aos que nela intervirem (art. 5º);
- e) a transação somente poderá dispor sobre multas, juros de mora, encargos de sucumbência e de natureza pecuniária nos seguintes limites (art. 6º):
1. Até 100% no caso de exigências de multas do descumprimento de obrigações acessórias
 2. Até 50% das sanções pecuniárias
 3. Até 60% dos juros de moras
 4. Até 100% dos demais encargos pecuniários como a sucumbência
- f) a transação não poderá resultar na negociação do montante dos tributos devidos, nem dispor sobre matéria de inconstitucionalidade (art. 7º);
- g) a transação poderá ser subordinada à assinatura de termos de ajustamento de conduta e à substituição e à solidariedade do administrador inidôneo (art.8º);
- h) o sujeito passivo facultará à Fazenda Nacional o acesso e a fiscalização dos documentos necessários ao procedimento de transação (art. 10);
- i) a celebração da transação implicará renúncia, pelo sujeito passivo ao direito sobre que se funda a ação ou recurso administrativo ou judicial (art. 11);
- j) o termo de transação somente poderá ser discutido, administrativa ou judicialmente quanto à sua nulidade (art. 12);
- k) a transação não se anulará por erro de direito (§ 5º do art. 12);
- l) o termo de transação poderá ser revisto pela Fazenda Pública, com efeitos *ex nunc*, quando fundando em lei ou ato normativo declarados inconstitucionais pelo STF ou aplicação ou interpretação da lei ou ato normativo contrário à jurisprudência definitiva dos tribunais superiores e do Supremo Tribunal federal (§ 6º do art. 12);
- m) o descumprimento das obrigações firmadas na transação (art. 13), autoriza a interrupção da prescrição, a revogação dos compromissos presentes e futuros após manifestação do sujeito passivo no prazo de 15 dias, a execução da dívida integral constante do termo de transação e a cobrança integral do crédito tributário devido na origem, atualizado e acrescido de juros de mora, descontando-se o valor arrecadado no período;
- n) o sujeito passivo poderá propor ou submeter-se a termo de ajustamento de conduta perante a Fazenda Nacional, conforme plano de regularidade tributária, que deverá ser cumprido integralmente, caso admitido, sob pena de revogação do termo da transação.

13. O anteprojeto, ainda, introduz a consulta especial, para dirimir conflitos ou imprecisões quanto a interpretação da legislação tributária, aplicáveis às situações de interesse geral.

14. Estas são, Excelentíssimo Senhor Presidente da República, as razões que fundamentam a proposta que ora submeto à elevada consideração de Vossa Excelência.

Respeitosamente,

Assinado eletronicamente por:

ANTEPROJETO DE LEI Nº DE DE 2008

Dispõe sobre transação tributária, nas hipóteses que especifica, altera a legislação tributária e dá outras providências.

O CONGRESSO NACIONAL DECRETA:**CAPÍTULO I
DAS DISPOSIÇÕES GERAIS**

Art. 1º Esta Lei estabelece as condições e os procedimentos que a União, por meio da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – PGFN e da Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB, e os sujeitos passivos de obrigação tributária deverão observar para a realização de transação, que importará em composição de conflitos ou terminação de litígio, para extinção do crédito tributário, nos termos dos arts. 156, inciso III, e 171, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional.

Parágrafo Único- Em qualquer das modalidades de transação de que trata esta Lei, a Fazenda Nacional poderá, em juízo de conveniência e oportunidade, obedecidos os dispositivos desta lei, celebrar transação, sempre que motivadamente entender que atende ao interesse público.

Art. 2º Em todos os atos e procedimentos desta lei serão observados os princípios do art. 37, caput, da Constituição, do art. 2º da Lei nº 9.784/99, e os deveres de veracidade, de lealdade, de boa-fé, de confiança, de colaboração e de celeridade.

Parágrafo único. O sujeito passivo prestará todas as informações que lhe forem solicitadas para esclarecimento dos fatos e solução efetiva dos litígios que sejam objeto de transação.

Art. 3º. Caso não se chegue a uma composição do conflito ou solução do litígio, os ajustes prévios, as informações, dados e eventuais propostas de concessões recíprocas não serão oponíveis ou exigíveis de uma parte em relação à outra.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica, quanto às informações e dados, nos casos em que:

- I – a lei determine a formalização de representação fiscal para fins penais;
- ou
- II – seja objeto de declaração ou apresentação obrigatória.

Art. 4º Os procedimentos de transação designados nesta lei somente serão aplicados nos casos previamente disciplinados quanto aos requisitos, forma e parâmetros pela Câmara Geral de Transação e Conciliação da Fazenda Nacional –

CGTC.

§ 1º Nos procedimentos de transação tributária deverão ser observados, obrigatoriamente, o histórico fiscal, a forma de cumprimento de obrigações tributárias, a adoção de critérios de boa governança e a situação econômica do contribuinte.

§ 2º As transações previamente aprovadas pela Câmara Geral de Transação e Conciliação – CGTC poderão ser formalizadas por Procuradores da Fazenda Nacional expressamente designados pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, inclusive para os fins do parágrafo único do art. 10 da Lei nº 10.259, de 12 de julho de 2001.

§ 3º A transação nos casos que envolvam valores superiores a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) dependerá de autorização expressa, mediante parecer fundamentado:

I - do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, quando os valores envolvidos forem inferiores a R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais); e

II - do Procurador-Geral da Fazenda Nacional com anuência do Ministro de Estado da Fazenda, quando os valores envolvidos forem iguais ou superiores a R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais).

§ 4º Para os casos que envolvam valores inferiores ao limite mínimo para ajuizamento de execuções fiscais pela Fazenda Nacional, a PGFN, ouvida a CGTC, fixará os critérios de transação para a hipótese de cobrança extrajudicial e procederá na forma prevista em ato do Ministro de Estado da Fazenda, observado, no que couber, o art. 6º desta Lei.

Art. 5º A transação não aproveita nem prejudica senão aos que nela intervierem, exceto nos casos de sucessores, responsáveis solidários, subsidiários ou substitutos tributários, no que tange aos efeitos sobre a situação jurídica relativa a cada um desses.

Art. 6º. A transação nas modalidades previstas nesta Lei poderá dispor somente sobre multas, de mora e de ofício, juros de mora, encargo de sucumbência e demais encargos de natureza pecuniária, bem como valores oferecidos em garantia ou situações em que a interpretação da legislação relativa a obrigações tributárias seja conflituosa ou litigiosa.

§ 1º A redução de sanções de natureza pecuniária, de juros de mora e demais acréscimos pecuniários, conforme os critérios desta lei, será admitida, somente nas modalidades específicas de transação por insolvência civil, falência e recuperação judicial ou recuperação tributária, respeitados os seguintes limites:

I - até cem por cento do seu valor, no caso de exigências de multas decorrentes unicamente do descumprimento de obrigações acessórias;

II - até cinquenta por cento das multas, de mora e de ofício;

III – até sessenta por cento dos juros de mora incidentes após a constituição do crédito tributário;

IV - até cem por cento do encargo de sucumbência e demais encargos de natureza pecuniária.

§ 2º O montante de reduções de que tratam os incisos II e III do § 1º limita-se a 50% (cinquenta por cento) do montante do crédito tributário consolidado.

§ 3º Nas modalidades de transação em processo judicial ou administrativa por adesão, poderá ser relevado o encargo legal e as verbas sucumbenciais.

§ 4º O disposto nos incisos I e II do § 1º deste artigo não se aplica às multas não passíveis de redução em decorrência de previsão expressa em lei e às multas previstas no §1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 e no § 6º do art. 80 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

Art. 7º A transação, em qualquer das suas modalidades, não poderá:

I – implicar negociação do montante do tributo devido

II – afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, salvo nos casos:

a) - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal;

b) - que fundamente crédito tributário objeto de:

1. dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de junho de 2002;

2. súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993;

3. pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993;

4. pareceres do Procurador-Geral da Fazenda Nacional aprovados pelo Ministro de Estado da Fazenda;

5. solução de consulta especial emitida pelo Secretário da Receita Federal do Brasil; ou

6. súmula vinculante editada pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais; e

III – dispor sobre matéria de fato ou de direito sem observar os limites do conflito ou litígio.

§ 1º Não constitui negociação do montante dos tributos, as reduções que decorram do procedimento de transação, quanto à interpretação de conceitos indeterminados do direito ou à identificação e relevância do fato, aplicáveis ao caso, cujo resultado seja a redução de parte do crédito tributário.

§ 2º É competência da CGTC a admissão e análise de proposição que envolva interpretação de conceito indeterminado do direito, para efeito de conclusão de processo de transação, na forma do § 1º deste artigo, ficando esse entendimento sujeito à homologação por turma especializada da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

§ 3º Na composição de controvérsia jurídica, poderá a Fazenda Nacional eleger as hipóteses do inciso I do art. 108 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, para alcançar a solução do conflito ou litígio.

Art. 8º Admitida a proposta, o prosseguimento da transação poderá ser subordinado, concomitante ou alternadamente:

I - à exigência de prévia assinatura de termo de ajustamento de conduta pelo sujeito passivo;

II - à substituição ou ao efeito de solidariedade do administrador inidôneo, nos termos do art.42 desta lei.

Art. 9º Sem prejuízo do disposto no art. 14, será aplicada multa sancionatória pelo descumprimento do termo de transação ou ajustamento de conduta de 20% (vinte por cento) sobre o valor do débito resultante da transação.

Art. 10. Sem prejuízo das competências originárias da autoridade administrativa tributária, em quaisquer das modalidades de transação, o sujeito passivo, no exercício dos deveres a que se refere o art. 3º desta lei, facultará à Fazenda Nacional acesso e fiscalização dos livros e documentos necessários aos procedimentos referidos nesta lei, identificadas conforme a proposta, ou às questões que forem objeto do termo de transação ou com estas relacionadas.

Art. 11. A celebração da transação, em todas as modalidades previstas nesta lei, implicará renúncia pelo sujeito passivo ao direito sobre que se funda a ação ou recurso, administrativo ou judicial, no que tange ao mérito das questões deduzidas como objeto do termo de transação.

Parágrafo único. No caso da pessoa jurídica fazer parte de ação coletiva, ela deverá declarar formalmente a renúncia expressa e irrevogável aos efeitos da ação, bem como qualquer alegação de direito sobre a qual a mesma se funda.

Art. 12. O termo de transação somente poderá ser discutido, administrativa ou judicialmente, quanto à sua nulidade.

§ 1º Verifica-se a nulidade do termo de transação quando:

I - não estiverem presentes condições ou requisitos, formais ou materiais, exigidos por esta lei;

II - verse sobre:

a) as matérias vedadas pelo art. 7º desta lei; ou

b) a disposição de resultado de litígio já decidido por sentença judicial transitada em julgado, a partir da data de sua publicação ou ciência por alguma das partes.

III - houver prevaricação, concussão ou corrupção passiva na sua formação;

IV – ocorrer dolo, fraude, simulação, erro essencial quanto à pessoa ou quanto ao objeto do conflito.

§ 2º A decretação da nulidade far-se-á:

I - de ofício, pela CGTC ou órgão administrativo com competência por ela delegada, em qualquer caso, após notificação ao sujeito passivo para, querendo, manifestar-se no prazo de quinze dias, salvo se ele próprio for o requerente; ou

II - no âmbito judicial, mediante pedido da Fazenda Nacional ou do sujeito passivo, pelo juízo competente que houver homologado a transação.

§ 3º Qualquer alegação concernente ao disposto neste artigo que, com infração aos compromissos firmados no termo de transação ou no termo de ajustamento de conduta, não se faça estritamente nos limites da demonstração de

nulidade será considerada como litigância de má-fé, punível conforme os art. 17 e 18 da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil, excetuados os litígios decorrentes da incorreta aplicação, por ato da Administração, dos critérios previstos no termo de transação.

§ 4º A anulação do termo de transação, pelos motivos designados nos incisos III e IV do § 1º, quando caracterizada a infração pelo sujeito passivo dos deveres a que se refere o art. 2º desta lei, impede a sua habilitação em qualquer outro procedimento de transação tributária por cinco anos, a contar da publicação do ato de decretação de nulidade a que se refere o § 2º.

§ 5º A transação não se anula por erro de direito referente às questões que foram objeto da solução de controvérsias entre as partes.

§ 6º O termo de transação será revisto pela autoridade competente, conforme orientação da CGTC e mediante prévia notificação ao sujeito passivo, para ciência e manifestação no prazo de 15 (quinze) dias, com efeitos ex nunc quando fundado em:

I - lei ou ato normativo declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, ou

II - aplicação ou interpretação da lei ou ato normativo contrário à jurisprudência definitiva dos tribunais superiores e do Supremo Tribunal Federal.

Art. 13. O descumprimento das obrigações relativas ao termo de transação:

I - interrompe a prescrição, na forma do inciso V do parágrafo único do art. 174 da Lei nº 5.172, de 1966;

II - autoriza a revogação dos compromissos presentes ou futuros pactuados no termo de transação, após notificação do sujeito passivo para manifestar-se no prazo de quinze dias, com provas de suas alegações.

Parágrafo único. O disposto no inciso II não afasta a renúncia de que trata o art. 11.

Art. 14. Com a revogação ou anulação da transação, o crédito tributário será exigido no seu valor originário, com seus acréscimos legais, descontando-se o montante pago no período, prosseguindo-se na cobrança ou na execução do crédito inscrito em dívida ativa, não se aplicando as reduções previstas no art. 6º.

Parágrafo único. O disposto no *caput* implica cancelamento da certidão de que trata o inciso II do art. 20.

Art. 15. São modalidades de transação para os fins da presente lei:

I - transação em processo judicial;

II - transação em insolvência civil, recuperação judicial e falência;

III - transação por recuperação tributária; e

IV - transação administrativa por adesão.

CAPÍTULO II DO REGIME GERAL DA TRANSAÇÃO

Art. 16. O sujeito passivo somente poderá propor transação quando atendidos os requisitos previstos nesta lei e nos seus regulamentos.

Parágrafo único. A proposta de transação poderá ser apresentada uma única vez, o que se definirá pela matéria objeto do conflito ou litígio.

Art. 17. É condição para assinatura do termo de transação que o sujeito passivo tenha cumprido todas as obrigações tributárias acessórias quando essas não sejam especificamente objeto do conflito ou litígio.

Art. 18. A proposta de transação deverá ser instruída com:

I - completa e adequada qualificação do sujeito passivo, incluindo:

a) o endereço e o número de inscrição no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica - CNPJ de sua sede e, se houver, de suas filiais, quando estas possam aproveitar-se do resultado da transação, ou o número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas - CPF;

b) o endereço postal e o endereço eletrônico aos quais deverão ser encaminhadas todas as comunicações referidas nesta lei, ou em seus regulamentos, ao longo de todo o procedimento de transação e período de cumprimento do termo de transação, devendo, caso o endereço postal eleito para este fim não corresponda ao endereço de sua sede ou domicílio fiscal, justificar expressamente a indicação;

c) a qualificação completa dos seus titulares ou administradores;

d) a qualificação completa do seu representante legal;

e) a qualificação completa do seu representante para o procedimento de transação, se distinto do seu representante legal; e

f) independentemente da documentação que acompanhe a proposta de transação, a explicitação dos poderes conferidos pelo contrato social, estatuto social ou mandato específico ao seu representante para este procedimento, e a indicação do prazo, se houver, de validade destes mesmos poderes;

II - todos os elementos necessários à exata compreensão do conflito ou litígio, incluindo suas consequências diretas de natureza tributária ou societária;

III - informação sobre se o sujeito passivo, ou seus controladores, formularam, nos últimos cinco anos:

a) anterior proposta de transação, especificando, em caso positivo, o número do correspondente processo administrativo, o seu objeto específico e a conclusão do procedimento;

b) procedimento de consulta junto à administração tributária federal sobre o mesmo objeto, no todo ou em parte, da presente proposta de transação, especificando, em caso positivo, o número do correspondente processo administrativo e a conclusão do procedimento;

c) procedimento de compensação tributária, na forma do art. 170 da Lei nº 5.172, de 1966, de qualquer natureza e sob qualquer fundamento, que envolva, direta ou indiretamente, o mesmo objeto da presente proposta de transação, especificando, em caso positivo, o número do correspondente processo administrativo, o seu objeto específico e a conclusão do procedimento;

IV - atendimento aos demais requisitos materiais e formais exigidos por esta lei ou seus regulamentos; e

V - as propostas originais de concessões para a extinção do litígio e da obrigação tributária.

Parágrafo único. Caberá ao sujeito passivo a apresentação de todas as provas dos fatos que venha a alegar na proposta de transação, incluindo pareceres,

perícias e outros documentos relevantes.

Art. 19. A proposta de transação será apresentada à autoridade administrativa competente, conforme determinado por ato da CGTC, e protocolizada na correspondente unidade administrativa.

§ 1º Considera-se recebida a proposta de transação no primeiro dia útil seguinte ao seu protocolo.

§ 2º Para os fins desta lei, considerar-se-á admitido o processamento da proposta pela autoridade administrativa, salvo ato ou manifestação em contrário, no sexagésimo dia subsequente à data de sua recepção, na forma do § 1º, desde que dia útil.

§ 3º O disposto no § 2º não se aplica:

I - quando a autoridade administrativa receptora da proposta for incompetente para processá-la, nos termos de Resolução da CGTC;

II - quando, após a recepção e antes da admissão do processamento da proposta de transação, houver sido exigida do sujeito passivo a retificação ou a complementação da sua proposta ou da documentação que a acompanhe, hipótese em que, sem prejuízo do aproveitamento dos elementos referidos no art. 18, o protocolo da emenda considerar-se-á como nova apresentação de proposta para os fins deste artigo.

§4º A autoridade administrativa competente pode admitir ou recusar a proposta de transação, bem como aceitar ou não as concessões apresentadas pelo sujeito passivo, em decisão cuja motivação poderá ser na forma do §1º do art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999.

Art. 20. A admissão do procedimento de transação pela autoridade administrativa competente, mediante despacho fundamentado, na forma dos §§ 2º e 3º do art. 19, implicará os seguintes efeitos:

I – suspensão do processo administrativo ou judicial no curso do procedimento de transação;

II – direito do sujeito passivo, nas matérias objeto da sua proposta e nos limites da respectiva admissão pela Fazenda Nacional, a obter certidão positiva com efeito de negativa, nos termos do art. 206 da Lei nº 5.172, de 1966, desde que os eventuais impedimentos para sua emissão sejam limitados às obrigações objeto da respectiva proposta de transação.

III – autorização do sujeito passivo à Fazenda Nacional, desde a admissão do processamento da proposta até a conclusão do procedimento de transação, para solicitação, no Brasil ou no exterior, aos órgãos administrativos competentes ou a instituições financeiras, de informações e documentos necessários à verificação da situação fiscal e financeira do devedor, inclusive os submetidos a sigilo, relativos ao objeto da respectiva proposta de transação.

§ 1º Sem prejuízo da continuidade do procedimento de transação, a suspensão prevista no inciso I não abrangerá os demais processos judiciais ou administrativos em curso, que não sejam objeto do procedimento de transação.

§ 2º O histórico fiscal do sujeito passivo poderá ser utilizado para a admissibilidade de garantias com vistas à preservação do direito da Fazenda Nacional.

Art. 21. As partes terão cento e oitenta dias a partir da admissão do processamento da proposta para alcançar uma solução para o conflito ou litígio.

§ 1º O prazo previsto no *caput* não se suspende nem se interrompe, podendo ser prorrogado em até cento e oitenta dias, mediante decisão motivada da CGTC ou da autoridade administrativa competente.

§ 2º Escoado o prazo para celebração da transação, sem uma solução para o conflito ou litígio, o crédito tributário será exigido nos termos do art. 14 desta lei.

Art. 22. No caso de revisão da proposta de transação pela autoridade administrativa competente, o sujeito passivo será imediatamente notificado, nos termos do art. 23 do Decreto 70.235, de 6 de março de 1972, por via postal, com aviso de recebimento, ou por meio eletrônico, com registro de envio, presumindo-se a recepção de qualquer destas comunicações, desde que enviada para o endereço postal ou eletrônico informado na proposta de transação, respectivamente, no décimo quinto dia subsequente à sua postagem ou ao seu envio eletrônico.

Art. 23. A autoridade administrativa competente, designada por Resolução da CGTC, examinará a proposta de transação apresentada pelo sujeito passivo e encaminhará à CGTC manifestação pela sua aprovação, rejeição ou modificação.

§ 1º Alcançada a solução para o conflito ou litígio, a CGTC deverá produzir o termo de transação.

§ 2º O termo de transação surtirá seus efeitos desde a sua assinatura pelas partes, ou, em se tratando de transação em processo judicial, desde a sua homologação pelo juiz competente.

§ 3º A transação:

I - é ato jurídico que se aperfeiçoa e extingue o crédito tributário após o cumprimento integral das obrigações e condições pactuadas nas cláusulas do respectivo termo;

II - não autoriza restituição ou compensação de importâncias já pagas, compensadas ou incluídas em parcelamentos cuja opção se tenha verificado anteriormente à celebração do respectivo termo;

III - autoriza, quando necessário, a substituição da certidão de dívida ativa, a qualquer tempo, sem qualquer ônus para a Fazenda Nacional; e

IV - exclui o impedimento à obtenção de certidão positiva com efeito de negativa, nos termos do art. 206 da Lei nº 5.172, de 1966,, salvo disposição contrária expressamente prevista no termo de transação, nas matérias que lhe sirvam de objeto, desde que:

a) os impedimentos para sua concessão sejam limitados às obrigações que sirvam de objeto ao termo de transação; e

b) não exista processo administrativo ou judicial em curso para a anulação ou revogação de termo de transação, nos termos dos arts. 12 e 13 desta lei, ficando revogada certidão anteriormente emitida

Art. 24. São requisitos obrigatórios do termo de transação:

- I - forma escrita;
- II - qualificação das partes transadoras;
- III - referência à decisão administrativa que autoriza a celebração da transação;
- IV - a especificação das obrigações ajustadas;
 - V - a fixação do valor da multa sancionatória, nos termos do art. 9º;
- VI - cláusulas do acordo, incluindo:
 - a) as condições econômicas consideradas;
 - b) as responsabilidades no eventual descumprimento dos termos acordados, inclusive dos gestores, titulares, sócios e administradores no caso de pessoa jurídica;
 - c) renúncia expressa do sujeito passivo aos direitos ou interesses anteriores relativos ao objeto da transação, incluindo direito de promover qualquer medida contenciosa, judicial ou administrativa;
 - d) a fixação do valor devido e o montante de renúncia do crédito tributário, se houver.
- VII - data e local de sua realização; e
- VIII - a assinatura das partes.

§ 1º Quando a matéria objeto do litígio entre a Fazenda Nacional e o sujeito passivo estiver presente em dois ou mais processos administrativos ou judiciais, a autoridade administrativa competente poderá autorizar a realização de procedimento de transação comum a todos, seguido de um único termo de transação.

§ 2º Na assinatura do termo de transação, a Fazenda Nacional será representada pelo Procurador da Fazenda Nacional indicado pela CGTC ou pela CTC competente.

§ 3º Os documentos que compõem o processo de transação serão arquivados na unidade da Fazenda Pública que jurisdiciona o domicílio fiscal do contribuinte e as ementas dos termos de transação serão divulgadas na rede mundial de computadores na forma de regulamento, com preservação de informações sujeitas a segredo na forma do art. 198 da Lei nº 5.172, de 1966.

Art. 25. O termo de transação poderá ser condicionado à exigência de assinatura de termo de ajustamento de conduta, prévio, suplementar ou incluso no próprio termo de transação.

§ 1º O sujeito passivo poderá propor ou submeter-se a termo de ajustamento de conduta perante a Fazenda Nacional, conforme plano de regularidade tributária, o qual deverá ser cumprido integralmente, sob pena de revogação do termo de transação.

§ 2º À autoridade administrativa competente caberá aprovar ou rejeitar termo de ajustamento de conduta fiscal.

§ 3º O termo de ajustamento de conduta especificará as condições para o cumprimento das obrigações e demais deveres tributários assumidos, inclusive prazos ou procedimentos a serem observados em cada caso.

Art. 26. No ajustamento de conduta, o sujeito passivo poderá, de acordo com

a sua proposta e com prévia anuência da autoridade administrativa competente, adotar os procedimentos de denúncia espontânea ou de imputação dos débitos inscritos em dívida ativa.

Art. 27. Aplica-se ao termo de ajustamento de conduta o disposto no art. 39, inciso I, e art. 42 desta lei.

Art. 28. Assinado o termo de transação, na forma dos arts. 23 e 24, e havendo processo judicial em curso sobre a matéria objeto de transação, a PGFN diligenciará junto ao juiz ou tribunal onde se encontra o processo, para informar sobre a transação e requerer as providências processuais cabíveis.

§ 1º Os autos das execuções fiscais dos débitos transigidos serão arquivados, sem baixa definitiva de distribuição, até que sejam pagos os montantes acordados.

§ 2º Nos demais casos, com a extinção da ação principal, deverão ser extintas todas as ações cautelares a ela vinculadas.

§ 3º Na hipótese prevista neste artigo, o termo de transação poderá dispor sobre as verbas de sucumbência e custas judiciais.

CAPÍTULO III DAS MODALIDADES ESPECÍFICAS DE TRANSAÇÃO

Art. 29. As modalidades de transação objeto deste Capítulo observarão as disposições dos arts. 1º a 25 e a sua disciplina específica.

Seção I Da transação em processo judicial

Art. 30. A transação em processo judicial terá por objeto o litígio entre as partes, como definido no pedido inicial, cuja solução, para a matéria de fato ou de direito, poderá ser alcançada inclusive mediante a consideração de elementos não constantes no processo judicial..

§1º A transação em processo judicial somente será admitida:

I – para créditos tributários devidamente constituídos por lançamento por homologação ou por lançamento de ofício;

II - em qualquer fase do processo judicial, antes da data de publicação do despacho, positivo ou negativo, de admissibilidade de recurso especial ou extraordinário, interposto pela Fazenda Nacional ou pelo sujeito passivo; ou

III - no caso de haver execução fiscal em curso:

a) até o julgamento em primeira instância dos respectivos embargos; ou

b) não sendo opostos embargos, até a publicação da decisão que designar a data do leilão, observado o disposto no inciso II do § 3º do art. 6º.

§ 2º Admitido o processamento da proposta de transação, nos termos do art. 19, a PGFN a levará ao conhecimento do juízo responsável pelo processo judicial para que este o suspenda nos termos e prazos definidos nesta lei.

§ 3º A transação poderá incluir matérias pertinentes àquelas deduzidas em juízo e com estas relacionadas ou conexas.

§ 4º Alcançada a transação para a solução do litígio, observar-se-á o disposto nos arts. 23 e 24 desta Lei.

§ 5º A transação em processo judicial não poderá ocorrer em ações mandamentais ou em ações cautelares.

§ 6º Às transações que tenham por objeto créditos inscritos em dívida ativa, ajuizados ou não, aplicam-se, no que couber, as disposições desta Seção.

Art. 31. Ao regime de transação a que se refere o art. 30 não se aplicam os arts. 331, *caput* e § 1º, 447 e 448 da Lei nº 5.869, de 1973.

Seção II

Da transação no caso de insolvência civil, falência ou recuperação judicial

Art. 32. Declarada a insolvência civil (Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil, art. 955; Lei nº 5.869, de 1973, arts. 748 e seguintes) ou decretada a falência do empresário ou da sociedade empresária, segundo os arts. 75 e 76 da Lei nº 11.101 de 9 de fevereiro de 2005, ou estando o sujeito passivo em processo de recuperação judicial de que trata o art. 47 da Lei 11.101, de 2005, a Fazenda Nacional poderá propor ao juízo competente a transação tributária para os efeitos de extinção do crédito tributário de modo definitivo, nos termos de Resolução da CGTC.

§ 1º A transação a que se refere o *caput* somente poderá ser realizada pelo juiz, quando serão apresentadas as propostas pelas partes transadoras, para garantir a satisfação dos créditos tributários, sem prejuízo da tutela aos direitos do insolvente ou do falido, da administração da massa falida e dos titulares de créditos preferenciais, os quais deverão ser preservados no que for suficiente para a satisfação destes.

§ 2º O procedimento deste artigo aplicar-se-á também aos demais casos de concurso de credores com insolvência declarada judicialmente, podendo a Fazenda Nacional, em todos eles, quando caracterizada a imprescindibilidade da medida para a recepção, total ou parcial, dos créditos tributários suportáveis pelos bens do devedor ou pela massa, admitir, por despacho fundamentado, exclusivamente no contexto das concessões recíprocas que caracterizam o procedimento de transação, o seguinte:

I - conforme o inciso I do art. 172 da Lei nº 5.172, de 1966, a remissão parcial do crédito tributário, com base na situação econômica do sujeito passivo;

II - conforme alínea "d" do inciso II do art. 181 da Lei nº 5.172, de 1966, anistia de penalidade tributária, condicionada ao cumprimento do termo de transação pelo sujeito passivo, no caso deste se encontrar em recuperação judicial;

III - nos termos dos arts. 155-A e 156, XI, da Lei nº 5.172, de 1966, a possibilidade de parcelamento dos débitos ou de sua extinção mediante dação em pagamento.

Art. 33. O sujeito passivo que se submeter à transação por insolvência tributária, caso sobrevenha sua recuperação, com extinção da insolvência ou da falência, deverá firmar termo de ajustamento de conduta e manter, pelos cinco anos seguintes, regularidade fiscal em todos os tributos federais, sob pena de cobrança da diferença dos débitos objeto da transação, acrescidos dos encargos legais.

Art. 34. Quando se apurar que o sujeito passivo concorreu com dolo, fraude

ou simulação para sua insolvência ou falência ou não se utilizou da denúncia espontânea antes da transação tributária referida nesta Seção, o respectivo termo não poderá ser concluído ou será nulo, caso já se tenha por encerrado o procedimento, sem prejuízo das consequências penais cabíveis.

Seção III Da transação por recuperação tributária

Art. 35. A recuperação tributária tem por objetivo viabilizar a superação de situação transitória de crise econômico-financeira do sujeito passivo, a fim de permitir a manutenção da fonte produtora, do emprego dos trabalhadores e o interesse público relativo à percepção de tributos, promovendo, assim, a preservação da empresa, sua função social e o estímulo à atividade econômica.

Parágrafo único. A recuperação tributária não se aplica a:

I - pessoas jurídicas que podem requerer a recuperação judicial de que trata a Lei nº 11.101, de 9 de fevereiro de 2005 .

II – as entidades de que trata o inciso II do art. 2º da Lei nº 11.101, de 9 de fevereiro de 2005.

Art. 36. Poderá requerer a recuperação tributária o sujeito passivo que, no momento do pedido, exerça regularmente suas atividades há mais de dois anos e que atenda, por si e por seus controladores, administradores, gestores e representantes legais, no mínimo aos seguintes requisitos, cumulativamente:

I - não ser insolvente e, se o foi, que estejam declaradas extintas, por sentença transitada em julgado, as responsabilidades daí decorrentes;

II - não haver, há menos de cinco anos, concluído outra transação que, nos termos desta ou de outra lei aplicável à Fazenda Nacional, tenha implicado, direta ou indiretamente, redução do montante devido a título de tributo, juros de mora ou outros acréscimos pecuniários; e

III - não haver sido condenado, há menos de cinco anos, por fraude contra credores, fraude de execução ou por qualquer dos crimes contra a ordem tributária.

Parágrafo único. O sujeito passivo deverá desistir de forma expressa e irrevogável de impugnação ou recurso interposto, ou de ação judicial proposta, e cumulativamente, renunciar expressamente a quaisquer alegações de direito sobre as quais se fundam os processos administrativos e ações judiciais que tratem dos débitos objeto do pedido.

Art. 37. O pedido de recuperação tributária deverá ser instruído, sem prejuízo do disposto no art. 18, com:

I - a exposição das causas da crise econômico-financeira do sujeito passivo e a demonstração da viabilidade econômica do plano de recuperação;

II - as demonstrações contábeis relativas aos cinco últimos exercícios sociais e as levantadas especialmente para instruir o pedido, confeccionadas com estrita observância da legislação societária aplicável e compostas obrigatoriamente do balanço patrimonial, demonstração de resultados acumulados, bem como do resultado desde o último exercício social, e do relatório gerencial de fluxo de caixa e de sua projeção;

III - a relação completa dos débitos tributários para com a Fazenda Nacional, sua classificação e valor atualizado, discriminando sua origem, os respectivos vencimentos, se estão inscritos em dívida ativa, se são objeto de execução fiscal, e a indicação dos registros contábeis de cada transação pendente;

IV - certidões dos cartórios de protestos situados na comarca do domicílio ou sede do sujeito passivo e naquelas onde possui filial;

V - a relação, subscrita pelo sujeito passivo e por seu advogado, de todas as ações judiciais em que este figure como parte, inclusive as de natureza trabalhista, com a estimativa dos respectivos valores demandados e do grau de risco da condenação;

VI - a relação integral dos empregados, em que constem as respectivas funções, salários, indenizações e outras parcelas a que têm direito, com o correspondente mês de competência, e a discriminação dos valores pendentes de pagamento;

VII - laudo econômico-financeiro e de avaliação dos bens e ativos do sujeito passivo, subscrito por profissional legalmente habilitado ou empresa especializada;

VIII - a relação dos bens particulares dos controladores, administradores, gestores e representantes legais do sujeito passivo, discriminando a data de sua aquisição, o seu valor atual estimado e a existência de algum ônus, encargo ou restrição de penhora ou alienação, legal ou convencional, neste último caso com a indicação da data de sua constituição e da pessoa a quem ele favorece;

IX - os extratos atualizados das contas bancárias do devedor e de suas eventuais aplicações financeiras de qualquer modalidade, inclusive em fundos de investimento ou em bolsas de valores, no país ou no exterior, emitidos pelas respectivas instituições financeiras nos cinco dias úteis antecedentes à apresentação do pedido, acompanhados de declaração do sujeito passivo assumindo a responsabilidade pelas informações relativamente a valores, à localização e à disponibilidade dos montantes, bem assim comprometendo-se informar à autoridade administrativa competente sobre qualquer movimentação ou alteração que, de modo isolado ou no conjunto dos valores, represente percentual superior a cinco por cento;

X - proposta de termo de ajustamento de conduta, com compromisso, por prazo não inferior a três anos, de continuidade da atividade empresarial, preservação ou aumento de empregabilidade, regularidade tributária perante a União e responsabilidade solidária dos sócios, diretores e gerentes que tenham poderes sobre a condução das atividades financeiras e possam responder por eventuais descumprimentos dos contratos sociais ou estatutos;

XI - compromisso de responsabilidade tributária, assumindo que na constituição ou na aquisição de nova empresa, no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão, pelos sócios ou administradores, esta responderá integralmente pelos tributos devidos pela empresa em recuperação tributária; e

XII - autorização expressa, na forma do art. 20, inciso III, que, neste caso, não se limitará às obrigações que sirvam de objeto à respectiva proposta de transação.

§ 1º A falta de indicação de algum débito vencido, inclusive aqueles que se encontrem com exigibilidade suspensa ou sob contestação em processo administrativo ou judicial, implicará nulidade da recuperação fiscal, ao que se aplicará o disposto no art. 155 da Lei nº 5.172, de 1966.

§ 2º Sem prejuízo do disposto no inciso IX, no curso do procedimento de transação ou como condição do termo de transação que venha a ser pactuado, o sujeito passivo poderá ser obrigado à apresentação de contas demonstrativas

mensais sob pena de cancelamento do procedimento ou do termo.

Art. 38. Para extinção do crédito tributário, o sujeito passivo poderá, de acordo com o seu plano de recuperação, utilizar, sem qualquer preferência ou ordem, parcelamentos de débitos vencidos ou dação em pagamento de bens imóveis, nas formas e condições estabelecidas em lei, nestes casos com prévia anuência da Fazenda Nacional, ou ainda imputação dos débitos, em qualquer caso com expresse reconhecimento do débito integral pelo sujeito passivo, para os efeitos do art. 174, parágrafo único, inciso IV, da Lei nº 5.172, de 1966.

Parágrafo único. O plano de recuperação tributária não poderá prever prazo superior a sessenta meses para pagamento dos créditos tributários objeto do termo de transação.

Art. 39. Após admitida pela Fazenda Nacional a proposta para habilitação no procedimento de transação por recuperação tributária, e sem prejuízo dos efeitos previstos no art. 20, ao sujeito passivo será vedado:

I - desistir da proposta de recuperação tributária; ou

II - alienar ou onerar bens ou direitos de seu ativo permanente, sem prévia notificação à autoridade administrativa e desde que demonstrada a reserva de patrimônio para cumprimento do plano de recuperação.

§ 1º A restrição disposta no inciso II, relativamente à alienação ou oneração de bens ou direitos, não se aplica quando o negócio individualmente considerado representar menos de cinco por cento do ativo permanente do sujeito passivo e quando o total das alienações desta natureza for inferior a dez por cento do ativo permanente.

§ 2º Em caso de inadimplência, o termo de recuperação tributária constituirá confissão de dívida, aplicando-se o disposto nos arts. 13 e 14 desta lei.

Art. 40. Em todos os atos, contratos e documentos firmados no curso do procedimento de transação por recuperação tributária, desde a admissão do processamento da proposta pela Fazenda Nacional até o cumprimento de todas as obrigações pactuadas no eventual termo de transação, o sujeito passivo deverá acrescentar, após a denominação da pessoa jurídica, a expressão "em recuperação tributária".

Parágrafo único. Após a notificação do sujeito passivo sobre a admissão do processamento da sua proposta de transação, ele providenciará a comunicação desta sua condição, e informará, no prazo de trinta dias, com a documentação correspondente:

I - ao registro público correspondente à sua natureza jurídica, para anotação e divulgação;

II - às administrações tributárias federal, estadual ou distrital e municipal do domicílio da sua sede e de suas filiais;

III - ao correspondente órgão ou entidade regulador ou fiscalizador, quando se tratar de concessionário ou permissionário de serviço público de qualquer natureza;

IV - em todos os processos judiciais, de qualquer natureza e em qualquer instância ou grau de jurisdição, onde figure como autor ou réu.

Art. 41. Cumpridas as obrigações no prazo determinado, a autoridade administrativa competente lavrará o termo de encerramento da recuperação

tributária.

Parágrafo único. Sem prejuízo do disposto no art. 23, § 3º, inciso IV, a celebração de contratos com a Administração Pública ou a adjudicação de licitação pública, que se efetuar com base em certidões positivas com efeito de negativas obtidas sob o regime de recuperação tributária, fica condicionada à prova da regularidade dos compromissos assumidos, emitida conforme procedimento estabelecido pela CGTC, cabendo sua imediata suspensão no caso de descumprimento comprovado, por despacho fundamentado da autoridade competente, preservado o direito de prova em contrário por parte do sujeito passivo.

Art. 42. Quando a transação por recuperação tributária for proposta por administrador inidôneo, a autoridade administrativa competente poderá solicitar seu afastamento, que será substituído na forma prevista nos atos constitutivos da empresa ou do plano de recuperação tributária, sem prejuízo de manutenção dos efeitos de solidariedade sobre o patrimônio do substituído.

Parágrafo primeiro. Entende-se por administrador inidôneo aquele que:

I – tenha contra si denúncia aceita por juízo criminal por fraude contra credores, fraude de execução ou por qualquer dos crimes contra a ordem tributária;

II – seja reincidente em ilícitos tributários administrativos;

III – se nega a prestar informações à Fazenda Nacional, ou as presta de modo insuficiente, no curso dos procedimentos desta lei, anterior ou posteriormente à expedição do termo de transação;

IV – descumprir obrigações decorrentes da aplicação da presente lei,

V – atuar com dolo, simulação ou fraude,

VI – efetuar gastos manifestamente excessivos em relação a sua situação patrimonial ou a da pessoa jurídica de que seja titular, gestor, dirigente ou administrador;

VII – realizar despesas injustificáveis por sua natureza ou vulto, em relação ao capital da pessoa jurídica de que seja titular, gestor, dirigente ou administrador ou ao gênero do negócio, ao movimento das operações e a outras circunstâncias análogas;

VIII – descapitalizar injustificadamente a pessoa jurídica de que seja titular, gestor, dirigente ou administrador empresa ou realizar operações prejudiciais ao seu funcionamento regular;

IX – omitir créditos, sem relevante razão de direito ou amparo em decisão judicial; ou

X – violar condutas exigidas na legislação civil ou comercial, assim como aquelas previstas em acordos ou tratados internacionais dos quais o Brasil participe.

Seção IV

Da transação administrativa por adesão

Art. 43. A solução de controvérsias jurídicas em matéria tributária, inclusive as de repercussão geral, poderão ser objeto de transação por adesão, mediante:

I – autorização do Ministro da Fazenda e do Advogado-Geral da União, com base na jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal ou de tribunais superiores; ou

II – previsão em lei específica.

§ 1º. A CGTC, mediante análise das solicitações de transação recebidas na forma desta lei, poderá encaminhar ao exame do Ministro de Estado da Fazenda as hipóteses identificadas como suscetíveis de transação por adesão.

§ 2º A resolução administrativa de adesão, que disciplinará todos os requisitos e condições para que os interessados possam habilitar-se e aderir aos seus termos, terá efeitos gerais e será aplicada a todos os casos idênticos e que tempestivamente sejam habilitados, mesmo quando suficiente apenas para solução parcial de determinados litígios.

§ 4º. O sujeito passivo interessado deverá protocolizar seu pedido de adesão perante a Fazenda Nacional, com prova de atendimento a todos os requisitos estabelecidos pela CGTC.

Art. 44. O interessado deverá encaminhar proposta de adesão perante a unidade da PGFN ou da RFB do seu domicílio fiscal, com prova de atendimento a todos os requisitos estabelecidos em resolução da CGTC.

§ 1º O sujeito passivo transator poderá requerer ao juiz o sobrestamento, por no máximo, noventa dias, de processo judicial em curso.

§ 2º Atendidos os pressupostos, a forma e os prazos fixados na respectiva resolução administrativa de adesão da CGTC, a autoridade administrativa formalizará o termo de transação.

Art. 45. Firmado o termo de adesão, o crédito tributário somente considerar-se-á extinto com o pagamento do débito ajustado, aplicando-se o disposto nos §§ 2º e 3º do art. 23 desta Lei.

CAPÍTULO IV DAS CÂMARAS DE TRANSAÇÃO E CONCILIAÇÃO

Art. 46. À Câmara-Geral de Transação e Conciliação-CGTC, vinculada à PGFN e presidida pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional ou por Procurador da Fazenda Nacional por ele indicado, compete:

I - decidir sobre a progressiva implantação das modalidades de transação;

II - editar, sob a forma de resoluções, regulamentos necessários à execução desta lei, observados, nos casos especificados, o disposto em ato do Poder Executivo;

III - editar resoluções específicas relativas à definição dos requisitos, forma e parâmetros de propostas de transação

IV - conhecer, por meio da respectiva unidade da PGFN ou da RFB, de incidente de divergência entre termos de transação expedidos pela Fazenda Nacional, o qual será apresentado no prazo de trinta dias à autoridade administrativa que houver proferido a decisão supostamente divergente, e, uma vez instruído, será remetido à CGTC no prazo de quinze dias, tramitando sem efeito suspensivo;

V - assessorar o Procurador-Geral da Fazenda Nacional em todas as atividades relativas ao cumprimento desta lei.

§1º. A CGTC decidirá sobre o incidente de divergência previsto no inciso IV no prazo de trinta dias e indicará à autoridade administrativa competente que promova os ajustes no termo de transação considerado inadequado, desde que expedido há menos de cento e vinte dias, de forma a ajustá-lo ao termo de transação definido

como paradigma.

§2º. Desde a admissão do processamento da proposta até a conclusão do procedimento de transação, com a assinatura do termo, todas as questões relativas a transação serão conhecidas e decididas pela CGTC ou pela autoridade administrativa designada para este fim.

Art. 47 São requisitos obrigatórios da decisão da CGTC que autoriza a celebração de transação:

I - forma escrita e a qualificação das partes transadoras;

II - relatório, que conterà o resumo do conflito ou litígio, demonstrativo detalhado do crédito tributário consolidado objeto da transação, o montante de renúncia do crédito tributário, se houver, descrição do procedimento adotado e das concessões ou ajustes propostos;

III - decisão com todos os seus fundamentos, de fato e de direito, as suas motivações e as condições para cumprimento do acordo, incluindo:

a) as condições econômico-financeiras consideradas;

b) os compromissos para a extinção da obrigação tributária

c) as responsabilidades das partes no eventual descumprimento dos termos acordados, inclusive dos sócios e administradores no caso de pessoa jurídica.

Parágrafo único. A motivação deverá ser clara e congruente com as circunstâncias objetivas do proponente, podendo consistir em declaração de concordância com anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão considerados como parte integrante do termo de transação.

Art. 48. Ato conjunto do Procurador-Geral da Fazenda Nacional e do Secretário da Receita Federal do Brasil-RFB poderá, nos termos de Resolução da CGTC, instituir Câmaras de Transação e Conciliação- CTC, presididas por Procurador da Fazenda Nacional, para realizar todos os atos necessários à aplicação desta lei.

§ 1º A CTC competente poderá delegar a Procurador da Fazenda Nacional ou a Auditor da Receita Federal do Brasil, integrante ou não de sua composição, os seguintes atos:

I – apreciar e deliberar quanto a admissibilidade de proposta de transação:

a) nos casos relacionados no art. 7º; ou

b) quando verificada a ausência de quaisquer informações ou documentos indicados no art. 18, quando notificado o sujeito passivo, a deficiência não seja sanada no prazo de dez dias;

II – expedir notificações ao sujeito passivo ou efetuar requisições a órgãos ou entidades da Administração Pública, bem como a pessoas físicas ou jurídicas relacionadas ao procedimento de transação;

III – decretar a caducidade do procedimento de transação pelo advento do prazo a que se refere o art. 21;

IV – rejeitar motivadamente a proposta de transação;

V – celebrar termo de transação; e

VI – praticar outros atos autorizados pela CTC.

§ 3º As CTC deverão apresentar relatórios semestrais sobre o desempenho das suas atividades, consolidados na CGTC, com publicização por meio da PGFN.

Art. 49. A CGTC e a CTC serão compostas, paritariamente, por membros

designados pelo Ministro de Estado da Fazenda dentre servidores públicos membros da carreira funcional de Procurador da Fazenda Nacional e Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, conforme os critérios a serem estabelecidos em ato do Poder Executivo.

§ 1º Os integrantes da CGTC e da CTC deverão possuir reputação ilibada, conhecimentos jurídicos, contábeis e econômicos, mais de dez anos de exercício funcional nas suas atuais carreiras e estar habilitados, a partir de cursos de formação específicos, nas práticas de mediação e transação.

§ 2º A permanência dos membros será limitada a quatro anos, podendo estender-se por mais quatro, uma única vez, desde que comprovada a participação em cursos de atualização e observada a avaliação dos resultados alcançados no exercício da função.

§ 3º Poderão participar das reuniões da CGTC, sem competência para deliberar e desde que atendam aos mesmos requisitos exigidos no § 1º deste artigo:

I - dois representantes da Controladoria-Geral da União, sendo sua prévia convocação obrigatória em qualquer caso; e

II - dois representantes dos contribuintes, escolhidos pelo Ministro da Fazenda, a partir de lista sêxtupla composta por Conselheiros dos Conselhos de Contribuintes indicados por entidades de classe de categorias econômicas de nível nacional, mediante eleição direta, secreta e em turno único organizada na forma de ato da Presidência do Conselho de Recursos Fiscais.

§ 4º. Além dos impedimentos previstos no art. 14 da Lei nº 9.307, de 1996, os membros da CGTC e das Câmaras de Transação e Conciliação-CTC deverão declarar impedimento ou suspeição sempre que:

I - houver atuado como autoridade lançadora, representante administrativo ou judicial da Fazenda Nacional no processo administrativo ou judicial no curso do qual haja sido proposto procedimento de transação ou, sob qualquer outra forma, praticado ato decisório;

II - tratar-se de matéria que, desde a época dos fatos até a conclusão do procedimento de transação, possa ter relação, direta ou indireta, com interesses de sujeito passivo, ou de seus controladores, administradores, gestores ou representantes legais no caso de pessoa jurídica, de quem seja cônjuge, companheiro ou parente, consangüíneos ou afins, até o terceiro grau;

III - nos últimos dez anos, tenha sido empregado ou prestado serviços, a qualquer título, a sujeitos passivos ou a entidades envolvidos no procedimento de transação.

§ 5º O CGTC, bem como o CTC, é órgão colegiado com atribuição de deliberar sobre a autorização e disciplinamento para celebração de transação.

§ 6º O CGTC definirá em resolução normas complementares sobre cabimento, tempo e modo de celebração do termo de transação, tudo sendo aplicável, no que couber, às Câmaras de Transação e Conciliação-CTC.

§ 7º O regimento interno da CGTC, aprovado por portaria do Ministro da Fazenda, estabelecerá o seu funcionamento, o número de seus membros, a

presidência atribuída a Procurador da Fazenda Nacional, bem como a formação e atuação de Câmaras de Transação e Conciliação-CTC, que reproduzirá os mesmos elementos e critérios da CGTC.

Art. 50 As sessões da CGTC e CTC serão públicas, salvo decisão em contrário da Câmara, mediante requerimento do sujeito passivo transator, quando examinar matéria sigilosa ou dados profissionais ou empresariais restritos.

Parágrafo único. O regimento interno da CGTC regulamentará o disposto no caput.

Art. 51. É defeso aos integrantes da CGTC, da CTC e aos servidores públicos, no desempenho das funções de transatores:

I – receber, a qualquer título e sob qualquer pretexto, honorários, percentagens ou custas processuais;

II – representar interesses do sujeito passivo; ou

III – receber, a qualquer título ou pretexto, auxílios ou contribuições de pessoas físicas ou de entidades públicas ou privadas, ressalvadas as exceções previstas em lei.

Art. 52. Os membros da CGTC ou da CTC, e o Procurador da Fazenda Nacional ou o Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil durante o exercício de competência delegada, gozarão das prerrogativas de independência funcional e inamovibilidade, e deverão agir com imparcialidade, independência, diligência, sigilo funcional e observar a todos os fundamentos, princípios e critérios desta lei.

Parágrafo único. Os servidores referidos no caput, inclusive os referidos no § 3º do art. 49, e aqueles servidores públicos que atuarem sob as ordens ou orientações da CGTC ou CTC serão responsabilizados criminal ou administrativamente apenas nos casos de dolo ou fraude, comprovado mediante processo administrativo disciplinar ou ação penal.

Art. 53. O Ministro de Estado da Fazenda, por solicitação do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, poderá requisitar servidores públicos federais para atuarem provisoriamente em processo específico de transação, na qualidade de assessores técnicos da CGTC ou das CTC.

§ 1º O Ministro de Estado da Fazenda poderá solicitar a cessão, com ônus para a União, de servidor de Estado, do Distrito Federal ou de Município para atender a finalidade prevista no *caput* deste artigo.

§ 2º A PGFN, atendendo a solicitação da CGTC, poderá contratar empresas ou profissionais com competência técnica reconhecida para prestar assessoramento pericial nos procedimentos de transação.

CAPÍTULO V DAS SANÇÕES PENAIS

Art. 54. Praticar o sujeito passivo, antes ou depois da celebração da transação, ato fraudulento de que resulte ou possa resultar prejuízo à Fazenda

