

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

Michelle Camini Mickelberg

**Transação em matéria tributária: fundamentos para uma
regulamentação em âmbito federal**

MESTRADO EM DIREITO

São Paulo

2018

PONTÍFICA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

Michelle Camini Mickelberg

**Transação em matéria tributária: fundamentos para uma
regulamentação em âmbito federal**

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de MESTRE em Direito, área de concentração Direito Tributário, sob a orientação do Prof. Doutor Tácio Lacerda Gama.

São Paulo

2018

Michelle Camini Mickelberg

**Transação em matéria tributária: fundamentos para uma
regulamentação em âmbito federal**

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de MESTRE em Direito, área de concentração Direito Tributário.

Aprovado em: __/__/__

BANCA EXAMINADORA

Dr. Tácio Lacerda Gama – PUC/SP

Dra. Clarice Von Oertzen de Araújo – PUC/SP

Dra. Tathiane dos Santos Piscitelli – FGV/SP

A Miguel, a Raquel e a Luís Fernando
(*in memoriam*), meus grandes amores.

RESUMO

A pesquisa investiga se a admissão da transação, entendida como um dos resultados possíveis da autocomposição, em matéria tributária, é compatível com o sistema jurídico pátrio e, em caso afirmativo, os limites impostos pelo ordenamento para uma regulamentação do instituto em âmbito federal. Para tanto, parte-se da premissa que a linguagem é constitutiva da realidade e busca-se identificar as acepções de sentido do termo *transação*; a partir das características dos meios alternativos de solução de conflitos e da transação civil, bem como da análise da norma de competência prevista no artigo 171 do Código Tributário Nacional (CTN), constrói-se uma definição do conceito de *transação tributária*. À luz da definição do instituto, estudam-se os elementos da norma a ser introduzida pelo Poder Legislativo Federal, bem como a sua compatibilidade com o artigo 3º do CTN, com as normas constitucionais que regem o sistema tributário nacional e com a indisponibilidade do interesse público. O trabalho analisa, ainda, a possibilidade de rediscussão judicial dos termos da transação e as consequências jurídicas decorrentes de possíveis vícios no acordo entabulado entre o Poder Público e o particular. Encerrando a pesquisa, investiga-se o *custo-benefício* na edição de lei federal regulamentando a transação tributária, levando-se em consideração os incentivos gerados nos contribuintes por tal escolha legislativa, as vantagens econômicas para o Fisco na adoção do instituto e se a perspectiva de acordo com o Estado incrementaria a evasão fiscal e a corrupção. Por fim, expõe-se a experiência da transação tributária em outros entes da federação, confrontando-se as respectivas legislações com as conclusões resultantes do presente estudo.

Palavras-chave: Efetividade do Direito Público. Direito Tributário. Meios alternativos de solução de conflitos. Transação tributária. Artigo 171 do Código Tributário Nacional.

ABSTRACT

The research investigates whether the application of the transaction in tax law, understood as one of the possible outcomes of the consensual methods of dispute resolution, is compatible with the Brazilian judicial system and, in case it is, what are the limits imposed by the legal system to its federal regulation. This work starts with the assumption that language is constitutive of reality and seeks to identify what are the possible meanings of the word *transaction*; starting from the characteristics of the out-of-court methods of dispute resolution and the civil transaction, as well as from the analysis of the rule described in article 171 of the National Tax Code (CTN), a definition of the *tax* transaction concept is built. In face of the definition of this institute, this work studies the elements of the rule to be introduced by the Federal Legislative Power, as well as its compatibility with article 3rd of the CTN, with the constitutional norms that rule the national tax system and with the public interest. This work also analyzes the possibility of a legal claim on the transaction and the legal consequences resulting from possible flaws in the agreement between the State and the individual. Closing the research, this work investigates the cost-benefit in the insertion of a federal law regulating the tax transaction, taking into consideration the incentives generated on taxpayers for such legislative choice, the economic benefits reaped by the Fiscal Authority in the adoption of this institute and whether the perspective of an agreement with the State could increase tax evasion and corruption. Finally, the previous experiences of tax transaction in states and local legislations is analyzed considering the resulting conclusions of the present study.

Keywords: Effectivity of the Public Law. Tax Law. Out-of-court methods of dispute resolution. Tax transaction. Article 171 of the national tax code.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	9
1 A TRANSAÇÃO COMO MÉTODO ALTERNATIVO DE SOLUÇÃO DE CONFLITOS.....	12
1.1 A construção do sentido.....	12
1.2 Acepções de sentido do termo <i>transação</i>	17
1.3 Características dos meios alternativos de solução de conflitos.....	18
1.4 Características da transação civil	22
2 FUNDAMENTOS DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA	29
2.1 O artigo 171 do Código Tributário Nacional	29
2.2 A transação tributária como forma de extinção do crédito tributário	32
2.3 Sentido do termo <i>determinação de litígio</i>	34
2.4 Parcelamento	37
2.5 Remissão e anistia.....	40
2.6 Consulta fiscal.....	42
2.7 Uma definição do conceito de <i>transação tributária</i>	44
3 ELEMENTOS DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA	48
3.1 Sujeitos competentes para transacionar	48
3.2 Aspecto temporal: a transação tributária extrajudicial e judicial.....	52
3.3 Transação tributária extrajudicial e inafastabilidade de jurisdição	53
3.4 O fato jurídico tributário como pressuposto à transação.....	55
3.5 Aspecto espacial: local da transação	58
4 A REGULAMENTAÇÃO DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA E OS LIMITES DA ATUAÇÃO DO AGENTE PÚBLICO	61
4.1 Atos administrativos vinculados e discricionários.....	61
4.2 A aparente antinomia entre os artigos 3º e 171 do Código Tributário Nacional	69
4.3 Necessidade de lei regulamentadora	81
4.4 A transação como exercício de competência pelo Fisco: ausência de faculdade	83
5 CONTORNOS MATERIAIS DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	85
5.1 Possibilidade de decisão favorável ao Estado.....	85

5.2	Concessões mútuas incidentes sobre o fato jurídico tributário	87
5.3	Dispensa do tributo devido e dos consectários	95
5.4	Despesas processuais e honorários advocatícios	96
6	COMPATIBILIDADE DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA COM OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.....	101
6.1	Segurança Jurídica	101
6.2	Legalidade	103
6.3	Eficiência	107
6.4	Responsabilidade Fiscal	109
6.5	Artigo 150, §6º, da Constituição Federal	113
7	A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA E O DOGMA DA INDISPONIBILIDADE DO INTERESSE PÚBLICO.....	116
7.1	Interesses estatais primário e secundário	116
7.2	Indisponibilidade do interesse público.....	118
7.3	Experiências bem-sucedidas em outros campos do direito público brasileiro: a transação e a colaboração em matéria penal e os termos de ajustamento de conduta	125
8	VÍCIOS NA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA E ASPECTOS PROCESSUAIS.....	132
8.1	Definitividade da transação.....	132
8.2	Invalidades da transação	134
8.3	Questões processuais relativas à homologação judicial da transação	140
8.4	Descumprimento da transação e execução da dívida.....	144
8.5	Efeitos da transação anulada sobre os prazos de prescrição e de decadência.....	145
9	A ESCOLHA LEGISLATIVA PELA REGULAMENTAÇÃO DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA: VANTAGENS E DESVANTAGENS	147
9.1	O momento pré-legislativo: breves considerações sobre a escolha racional	147
9.2	Vantagens econômicas na transação tributária	155
9.3	O problema do incentivo à evasão fiscal e à corrupção.....	158
9.4	O custo-benefício da transação tributária.....	163

10 A EXPERIÊNCIA DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA EM OUTROS ENTES	
DA FEDERAÇÃO	168
10.1 Pernambuco.....	168
10.2 Recife	170
10.3 Belo Horizonte	172
10.4 Rio Grande do Sul.....	177
10.5 Campo Grande	180
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	185
REFERÊNCIAS	191

INTRODUÇÃO

A necessidade de abrir outras *portas* para a solução dos conflitos, que não apenas a *jurisdição*, vem sendo, cada vez mais, reconhecida pelo Poder Público; são exemplos desse reconhecimento a Resolução 125/2010 do Conselho Nacional de Justiça (CNJ), que dispõe sobre a política judiciária nacional de tratamento adequado dos conflitos no âmbito do Poder Judiciário, as disposições do Código de Processo Civil de 2015 (CPC/2015) relativas à autocomposição, a Lei 13.140/2015, que dispõe sobre a autocomposição de conflitos no âmbito da administração pública, entre outras.

Nesse contexto, a dúvida fundamental que instiga este trabalho é se é possível, à luz do sistema de direito positivo pátrio, a edição de lei ordinária, em âmbito federal, prevendo a *transação*, entendida como um dos resultados possíveis da autocomposição, como meio de resolução de conflitos em matéria *tributária*.

Em um primeiro momento, de forma bastante breve, fixaremos algumas premissas teóricas que entendemos necessárias para a construção de uma definição do conceito de *transação tributária*; partiremos do pressuposto de que a linguagem é constitutiva da realidade, sendo a norma individual e concreta construída pelo juiz a partir dos textos de direito positivo. Discorreremos sobre as acepções de sentido do termo *transação* e sobre as características dos meios ditos *alternativos* de solução de conflitos, bem como a respeito das características da *transação* prevista no Código Civil, já amplamente estudada pela doutrina pátria.

A seguir, analisaremos os fundamentos da *transação* em matéria tributária a partir da norma de competência do artigo 171 do Código Tributário Nacional (CTN), verificando se o instituto se identifica com outras figuras previstas na legislação tributária nacional, como o parcelamento, a remissão, a anistia e a consulta fiscal; com base nessa análise, formularemos uma definição do conceito de *transação tributária*.

Uma vez exposta a nossa definição da *transação* em matéria tributária, apresentaremos os elementos da norma a ser introduzida com fundamento na norma de competência: sujeitos competentes para transacionar, aspecto temporal, conteúdo das concessões mútuas objeto do acordo e aspecto espacial. Nesse contexto, exploraremos quais são as autoridades que podem transacionar em nome do Fisco, a admissibilidade da celebração da *transação* no processo administrativo, se há necessidade de que tenha

ocorrido o fato jurídico tributário sobre o qual incidirão as concessões mútuas das partes e os limites territoriais dos acordos celebrados pelo Fisco Federal.

Estabelecida a definição do instituto ora em estudo e seus principais contornos, investigaremos se há antinomia entre a norma do artigo 171 do CTN e a do artigo 3º do mesmo Código, que prescreve que *tributo* é prestação pecuniária cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada; antes, porém, temos que é imprescindível tecer sucintas considerações sobre os atos administrativos vinculados e discricionários. Em seguida, estudaremos se há limites na regulamentação da transação tributária e se a celebração do acordo é uma faculdade para o agente público, podendo optar livremente pela sua pactuação.

Em sequência, trataremos de modo mais específico das concessões mútuas a serem feitas pelo Poder Público na transação celebrada com o sujeito passivo, em especial se: *i*) a possibilidade de decisão favorável ao Estado deve balizar a viabilidade e/ou os termos do acordo; *ii*) as concessões mútuas podem incidir sobre os contornos jurídicos e/ou sobre a prova do *fato jurídico tributário*; *iii*) pode haver dispensa do tributo devido ou apenas dos consectários (multas e juros); *iv*) as partes podem conceder quanto às despesas processuais e aos honorários advocatícios.

Após, passaremos ao estudo da compatibilidade da transação em matéria tributária com as normas constitucionais; para tanto, discorreremos sobre os princípios da segurança jurídica, da legalidade e da eficiência, bem como sobre a exigência da Constituição Federal de 1988 (CF/88) de responsabilidade fiscal e de lei específica para a concessão de subsídio, isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia e remissão.

Entendemos oportuno, todavia, dedicar um capítulo exclusivamente ao confronto da transação tributária com a indisponibilidade do interesse público, na medida em que se trata de um dos principais entraves à admissão, por parcela da doutrina, de métodos consensuais de resolução de conflitos com a administração pública. Nesse particular, empreenderemos distinção entre os interesses estatais primário e secundário e teceremos algumas considerações sobre a denominada *indisponibilidade* do interesse público; ainda, apresentaremos algumas experiências legislativas em outros campos do Direito, nas quais se argumenta ter havido a relativização da indisponibilidade do interesse público.

Assentadas as principais características do instituto e estudada a sua compatibilidade com o ordenamento jurídico, importa investigar a possibilidade de questionamentos após a celebração do acordo e as hipóteses de invalidação da avença;

ademais, analisaremos a homologação judicial da transação tributária e as consequências jurídicas do descumprimento do pacto por quaisquer das partes; no direito tributário, cabe, ainda, estudar os efeitos de eventual nulidade da transação sobre os prazos de prescrição e de decadência.

Pois bem. Encaminhando para o encerramento do estudo, pontuaremos as vantagens e desvantagens em eventual opção legislativa pela edição de lei ordinária, prevendo a transação em matéria tributária. Em primeiro lugar, fixaremos algumas premissas teóricas sobre os incentivos gerados com a regulação de determinadas condutas pelo Direito, as quais reputamos úteis para a ponderação da utilidade do instituto sob exame; em seguida, examinaremos se há vantagens econômicas para o Poder Público na celebração de acordo com o contribuinte e se isso implicaria incentivo à evasão fiscal e à corrupção de agentes públicos. Finalmente, avaliaremos o custo-benefício na opção legislativa pela regulamentação da transação tributária em âmbito federal.

Por fim, realizaremos a análise de algumas legislações de entes federativos estaduais e municipais que regulamentaram a norma do artigo 171 do CTN à luz das nossas conclusões sobre a transação tributária.

1 A TRANSAÇÃO COMO MÉTODO ALTERNATIVO DE SOLUÇÃO DE CONFLITOS

1.1 A construção do sentido

A investigação objeto do presente trabalho exige a fixação de algumas premissas e do nosso referencial teórico para a construção de uma definição do conceito de *transação tributária*, a fim de que se possa concluir se é juridicamente possível acordo entre as partes nesse campo do Direito e em que medida.

As reflexões empreendidas pelo movimento filosófico denominado “giro-linguístico” conduziram a uma mudança de paradigma na concepção do conhecimento; houve a passagem da filosofia da consciência para uma filosofia da linguagem. Deixa de existir um mundo independente da linguagem, e esta passa a ser entendida como condição, e não instrumento, para o conhecimento¹. O fato de a realidade ser constituída pela linguagem não significa que não existam dados físicos dela independentes, mas sim que, sem a linguagem, o ser humano não poderá alcançá-los.

Por consequência, há uma desconstrução da *verdade objetiva*, de caráter absoluto; a verdade passa a ser o relato vencedor em determinado contexto referencial, de acordo com as crenças estabelecidas pela comunidade. Nesse sentido, ensina Paulo de Barros Carvalho²:

Pondere-se: ultrapassar o modelo que trabalha com a “verdade absoluta”, no âmbito da linguagem empregada em função descritiva, não significa prescindir dos valores “verdadeiro/falso”. Obviamente, quem transmite uma notícia, uma informação, o faz “em nome da verdade”, sem o que não teria sentido a proposição expedida a título de mensagem. Tal reconhecimento, contudo, não tolhe as livres especulações da nossa mente a respeito do valor metafísico “verdade”. Há, portanto, duas dimensões operativas: (i) uma, de caráter eminentemente lógico, que advém da necessidade imanente ao ser humano de lidar com a “verdade” e com a “falsidade” das proposições; e (ii) outra, de índole ontológica, a concepção de “verdade” como valor filosófico.

Nesse contexto, considerando a construção da realidade a partir da linguagem, a semiótica (estudo dos signos) nos fornece elementos para a construção do sentido; o sujeito

¹ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de Teoria Geral do Direito*. São Paulo: Noeses, 2014, p. 14-16.

² *Direito Tributário: linguagem e método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 167.

toma contato com o suporte físico (*significante*) e, a partir de percepções sensoriais, atribui-lhe um *significado*. A relação mantida entre ambos denomina-se *significação*³.

É importante notar que os objetos não possuem nomes próprios; nós que lhes atribuímos. Desse modo, não existem nomes verdadeiros, mas sim nomes, mais ou menos, aceitos em uma determinada comunidade. Consoante ensina Clarice Von Oertzen de Araujo, “Os símbolos são signos que representam os objetos em virtude de uma **convenção**”⁴.

A liberdade de estipulação nos permite atribuir qualquer nome a determinada coisa, porém nos obriga a esclarecer tal uso sob pena de não sermos compreendidos pelos destinatários da mensagem; por outro lado, se utilizamos os nomes *convencionais*, as chances de ruídos na comunicação entre os interlocutores são menores⁵. Nessa linha, sendo “[...] a linguagem um sistema ou conjunto de vocábulos convencionais, os significados das palavras ou expressões linguísticas dependem sempre de uma *convenção*”⁶.

A investigação dos processos semióticos costuma ser dividida em três planos: sintático, semântico e pragmático. Nas palavras de Clarice Von Oertzen de Araujo⁷:

As dimensões sintática, semântica e pragmática foram concebidas por Morris na condição de abstrações, relações diádicas consideradas dentre as possibilidades combinatórias dos três correlatos que compõem a estrutura do signo (veículo sígnico, *designatum*, intérprete). Esta classificação é mais próxima da lógica do que da linguística [...] O estudo das línguas naturais não pode abstrair das relações pragmáticas, havidas entre os usuários em situações de comunicação efetiva. [...] É a partir da dimensão pragmática que as abstrações sintáticas e semânticas de uma língua natural podem ser realizadas.

De forma bastante resumida, pode-se dizer que a sintática estuda a relação dos signos entre si; a semântica, a relação do signo com a realidade que busca exprimir; a pragmática, a relação do signo com aqueles que o utilizam⁸. No campo jurídico,

³ “É a representação subjetiva feita pelo usuário – a significação – que vincula o significante ao significado. E se dissermos, como Saussure que, subtraído qualquer dos termos, não teremos presente a ideia de signo, seremos levados, também, a afirmar que, se for subtraído o usuário, não haverá significação. Logo, não haverá signo” (GAMA, Tácio Lacerda. *Competência Tributária*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 170).

⁴ Semiótica e Investigação do Direito. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.); CARVALHO, Aurora Tomazini de (Org.). *Construtivismo Lógico-Semântico*. São Paulo: Noeses, 2014, p. 124, grifo nosso.

⁵ GUIBOURG, Ricardo A.; GHIGLIANI, Alejandro M.; GUARINONI, Ricardo V. *Introducción al conocimiento científico*. Buenos Aires: Eudeb, 1994, p. 35.

⁶ GRAU, Eros Roberto. *Direito, Conceitos e Normas Jurídicas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988, p. 58. O autor complementa que a “[...] convenção – observa Carrió – pode ser *explícita e ad hoc* ou *tácita e geral*. Aí, no primeiro caso, as linguagens artificiais; no segundo, as linguagens naturais” (ibid., p. 58).

⁷ Op. cit., 2014, p. 131.

⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: linguagem e método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 36-37.

estudamos, no plano sintático, a estrutura da norma jurídica; no plano semântico, a relação da norma (signo) com as condutas intersubjetivas (objetos)⁹; o plano pragmático, por sua vez,

[...] compreende a utilização, pelos sujeitos, da linguagem do direito na motivação da conduta para a realização de certos valores prestigiados pela ordem vigente, ou funciona como um ‘modelo operacional’ decorrente de um ‘princípio da interação’ que relaciona emissor e receptor dos signos linguísticos¹⁰.

Mostra-se relevante, ainda, a distinção entre *termo* e *conceito*. O termo é o *signo linguístico* que expressa uma ideia; “[...] o conceito, expressado em seu termo, é coisa (signo) que representa outra coisa (seu objeto)”¹¹; portanto, o processo de *definição* se dá em relação ao termo, a partir do qual se chega ao conceito¹².

A linguagem se mostra, no mais das vezes, vaga e/ou ambígua. As palavras vagas são imprecisas, denotando uma dificuldade de estabelecer os limites do seu significado; as ambíguas, por sua vez, referem-se a dois ou mais significados (polissêmicas). Em verdade, todas as palavras são, em maior ou menor medida, vagas. Confirmam-se os ensinamentos de Guibourg, Ghigliani e Guarinoni¹³:

El significado de las palabras, pues, suele presentarse – según una clásica comparación – con una luz proyectada sobre una superficie. Habrá una parte claramente iluminada en el centro, y en torno seguirá reinando la oscuridad. Pero entre claridad y oscuridad habrá un cono de penumbra, en cuyo ámbito el objeto iluminado será visible, aunque no con la misma facilidad. Del mismo modo, y para cada palabra, existe un conjunto central casos en los que el nombre resulta aplicable: encajan sin dificultad en los criterios usuales, y estamos habituados a aplicar el vocablo a tales situaciones. Habrá un número infinito de casos (el entorno) a los que no aplicaríamos la palabra en modo alguno. Pero existe también un cono de vaguedad, donde nuestros criterios resultan insuficientes y los casos no pueden resolverse sin criterios adicionales más precisos.

A vagueza e a ambiguidade, em geral, são solucionadas pelo contexto em que a mensagem é transmitida, não constituindo, necessariamente, um problema na comunicação; nada obstante, a linguagem científica requer um grau de precisão

⁹ ARAUJO, Clarice Von Oertzen de Araújo. Semiótica e Investigação do Direito. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.); CARVALHO, Aurora Tomazini de (Org.). *Construtivismo Lógico-Semântico*. São Paulo: Noeses, 2014, p. 140.

¹⁰ *Ibid.*, p. 147.

¹¹ GRAU, Eros Roberto. *Direito, Conceitos e Normas Jurídicas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988, p. 61.

¹² Em outras palavras: “O termo é o suporte físico, o significante, a partir do qual se constrói uma significação (conceito) acerca de um significado (objeto real ou imaginário)” (GAMA, Tácio Lacerda. *Competência Tributária*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 173).

¹³ *Introducción al conocimiento científico*. Buenos Aires: Eudeb, 1994, p. 49.

incompatível com aquelas, de modo que se torna necessário recorrer ao processo de definição¹⁴.

De outro lado, a linguagem jurídica é uma linguagem *técnica*, porque é elaborada, em geral, por indivíduos sem formação jurídica (discurso natural), porém sofre o influxo de termos de natureza científica, criados especificamente para esse campo do conhecimento (linguagem artificial)¹⁵. Nesse contexto, Eros Roberto Grau ressalta “[...] a circunstância de que a textura aberta da linguagem jurídica decorre precisamente do fato de nutrir-se ela (linguagem jurídica) da linguagem natural”¹⁶; por conseguinte, padece, inevitavelmente, de vaguezas e de ambiguidades, a serem solucionadas pelo intérprete.

Diante disso, estamos com o professor Paulo de Barros Carvalho ao afirmar que

[...] os enunciados linguísticos não contêm, em si mesmos, significações. São objetos percebidos pelos nossos órgãos sensoriais que, a partir de tais percepções, ensinam, intrassubjetivamente, as correspondentes significações. São estímulos que desencadeiam em nós produções de sentido¹⁷.

Portanto, entendemos que a busca por uma única definição correta se mostra, ao fim e ao cabo, ilusória; cabe ao intérprete construir uma significação a partir do suporte físico, de acordo com as convenções culturais, que seja capaz de *convencer* os demais membros da comunidade da sua *veracidade*. O cone de penumbra a que aludem Guibourg, Ghigliani e Guarinoni¹⁸ aqui também se aplica: haverá casos em que as definições serão aceitas (luz) ou rejeitadas (sombra) de modo quase unânime e casos situados na zona cinzenta (penumbra), nos quais mais de uma solução será admissível como “correta”. Outra não é a lição de Eros Roberto Grau¹⁹:

A suposição da existência de apenas uma definição verdadeira – exata – é insatisfatória no âmbito do Direito. Não há, nele, uma definição exata de qualquer termo conceitual, mas sempre um elenco de significações, de cada termo, conversível em elenco de “definições” corretas. Vimos já que, no Direito, para cada problema podem ser discernidas inúmeras soluções, nenhuma delas exata, porém todas corretas. O dinamismo e a complexidade da realidade social reclamam a disponibilidade de um arsenal de soluções corretas a serem adotadas pelo aplicador do Direito.

¹⁴ GUIBOURG, Ricardo A.; GHIGLIANI, Alejandro M.; GUARINONI, Ricardo V. *Introducción al conocimiento científico*. Buenos Aires: Eudeb, 1994, p. 53.

¹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: linguagem e método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 57-58.

¹⁶ *Direito, Conceitos e Normas Jurídicas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988, p. 58.

¹⁷ Op. cit., 2015, p. 199.

¹⁸ Op. cit., 1994, p. 49.

¹⁹ Op. cit., 1988, p. 78.

Por conseguinte, admitir que o intérprete constrói o significado do texto não implica o reconhecimento de absoluta liberdade nesse processo de construção, havendo sentidos manifestamente despropositados²⁰.

Hart assinala, nesse aspecto, que é também enganosa a ideia de que a legislação, por sua linguagem geral e vinculante, seria capaz de evitar as incertezas oriundas do precedente; os cânones interpretativos não são capazes de eliminar tais incertezas porque sua aplicação depende de outros enunciados, os quais também precisam ser interpretados²¹.

É importante distinguir, todavia, a posição dos observadores e dos participantes do sistema jurídico. Os primeiros possuem um ponto de vista *externo* e reproduzem o funcionamento das normas jurídicas; os segundos possuem um ponto de vista *interno* e utilizam as normas jurídicas no seu dia a dia, como os particulares ao orientarem suas ações pelo que essas normas dispõem e os juízes ao aplicá-las ao caso concreto submetido a julgamento, por exemplo²².

Aludida distinção é relevante porque o juiz, como *participante* do sistema jurídico, está obrigado a decidir de forma legítima (princípio do *non liquet*), prezando pela unidade, coerência e completude do sistema²³. Em consequência, sob a ótica do *participante*, inexistente a zona de penumbra a que nos referimos linhas acima; deve, pois, fundamentar suas decisões com base no ordenamento jurídico *como se houvesse uma única solução correta*²⁴.

Hart entende que haveria uma *discricionariade* judicial nesses casos difíceis, mas não arbitrariedade²⁵:

Não obstante haverá aspectos sobre os quais o direito existente não aponta nenhuma decisão como correta; e, para julgar essa causa, o juiz tem de exercer seu poder de criar o direito. Mas não deve fazê-lo arbitrariamente: isto é, deve ser sempre capaz de justificar sua decisão mediante algumas razões gerais, e deve atuar como faria um legislador contencioso, decidindo de acordo com suas próprias convicções e valores. Mas, desde que satisfaça a essas condições, o juiz tem o direito de seguir

²⁰ PISCITELLI, Tathiane dos Santos. A natureza da dogmática jurídica como ciência prática e construtivista. In: ROBLES, Gregorio; CARVALHO, Paulo de Barros (Coords.). *Teoria Comunicacional do Direito: Diálogo entre Brasil e Espanha*. São Paulo: Noeses, 2011, p. 425.

²¹ *O Conceito de Direito*. Trad. Antônio de Oliveira Sette-Câmara. São Paulo: Martins Fontes, 2012, p. 163-164.

²² *Ibid.*, p. 117.

²³ GAMA, Tácio Lacerda. *Competência Tributária*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 135.

²⁴ O fato de reconhecer que a imprecisão inerente à linguagem gera a possibilidade de que os aplicadores/intérpretes do direito positivo construam significações distintas a partir do mesmo texto (suporte físico) não significa admitir qualquer resposta. Conforme já mencionado, caberá ao aplicador convencer os demais membros da comunidade jurídica da correção da solução construída.

²⁵ *Op. cit.*, 2012, p. 352.

padrões ou razões que não lhe são impostos pela lei e podem diferir dos utilizados por outros juízes diante de casos difíceis semelhantes.

Nesse particular, reside o ponto nevrálgico da divergência no pensamento de Dworkin; o jurista acredita que a interpretação do ordenamento jurídico sempre fornece uma resposta para os casos difíceis e que essa interpretação deve ser guiada pelas convicções da comunidade, impressas no direito positivo, e não pelas convicções pessoais do magistrado²⁶.

Considerando que a proposta do presente trabalho, neste particular, é de apenas estabelecer as premissas teóricas a partir das quais analisaremos os temas sob estudo, não cabe aprofundarmo-nos em tão rico debate. Destacamos, porém, nosso entendimento de que, sendo a linguagem constitutiva da realidade, o juiz sempre constrói a norma jurídica individual e concreta ao aplicar as normas gerais e abstratas; nos casos difíceis, o magistrado deve fundamentar sua decisão nas normas de direito positivo, e não em suas convicções pessoais. Contudo, ainda assim, haverá casos em que será possível fundamentar, com base nos textos jurídicos, decisões distintas.

1.2 Acepções de sentido do termo *transação*

Para verificarmos se nosso ordenamento jurídico admite a transação em matéria tributária e se sua regulamentação é recomendável, necessária se faz, em primeiro lugar, a definição do termo *transação*.

No uso comum (linguagem natural), *transação* é termo que designa negócio ou operação qualquer; atos de comércio²⁷, convenção ou ajuste²⁸; pode aludir, ainda, a atividade específica dentro de um sistema computadorizado.

A definição jurídica (linguagem técnica) do instituto decorre, como não poderia deixar de ser, do texto de direito positivo²⁹; o artigo 840 do Código Civil (CC), inserido no “Capítulo XIX Da Transação” dispõe que “[...] é lícito aos interessados prevenirem ou

²⁶ *Levando os Direitos a Sério*. Trad. Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 196-197.

²⁷ SILVA, Oscar Joseph de Plácido e. *Vocabulário Jurídico*. Atualizado por Nagib Slaib Filho e Priscila Vasques Gomes. 31. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014, s.v. *transação*.

²⁸ AULETE, Caldas. *Dicionário Contemporâneo da Língua Portuguesa*. v. 5, 2. ed. São Paulo: Delta, 1970, s.v. *transação*.

²⁹ Relevante atentar para a distinção entre texto em sentido estrito e amplo. *Stricto sensu*, o texto se restringe ao suporte físico a partir do qual são construídas significações pelo intérprete; já em sentido amplo, abarca também o contexto no qual se insere a mensagem a ser compreendida (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: linguagem e método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 198).

terminarem o litígio mediante concessões mútuas”; tal capítulo da legislação civil se encontra inserido no “Título VI Das Várias Espécies de Contrato”.

Assim, permanece válida a lição de Pontes de Miranda no sentido de que “[...] *transação* é o negócio jurídico bilateral, em que duas ou mais pessoas acordam em concessões recíprocas, com propósito de pôr termo a controvérsia sobre determinada, ou determinadas relações jurídicas, seu conteúdo, extensão, validade, ou eficácia”³⁰. Caio Mário da Silva Pereira assinala que, em acepção técnica, *transação* não se refere a qualquer negócio jurídico, mas apenas àqueles em que haja concessões recíprocas das partes com o objetivo de prevenir ou encerrar o litígio³¹.

O vocábulo *transação*, que deriva do substantivo em latim *transactio* e do verbo em latim *transigere*, alberga precisamente a ideia de renúncia³², pois os envolvidos abrem mão de algo (concessões recíprocas) em troca da segurança e da paz social advindas da resolução ou prevenção do conflito.

1.3 Características dos meios alternativos de solução de conflitos

Em sentido amplo, os Meios Alternativos de Solução de Conflitos (MASC) compreendem todas as formas de resolução de controvérsias que não se dão por uma sentença emitida pelo Poder Judiciário, no bojo de um processo judicial.

Os *meios* de solução de conflitos dividem-se em heterocompositivos e autocompositivos. Nos primeiros, a resolução é submetida a um terceiro equidistante às partes, abarcando o meio *tradicional* (tutela do Poder Judiciário) e a arbitragem; nos segundos, as partes, com ou sem a ajuda de terceiros, buscam um consenso³³.

Na autocomposição, há diferentes *mecanismos* para a obtenção do consenso entre as partes, sob a designação genérica de *acordo*; tal meio conduz a contenda a três

³⁰ *Tratado de Direito Privado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984, p. 117.

³¹ *Instituições de Direito Civil*. Rio de Janeiro: Forense, 2014, p. 481. Apesar do sentido diverso que *transação* ostenta no discurso natural, quando, na linguagem popular, refere-se que determinada pessoa é “intransigente”, está-se aludindo ao seu sentido técnico, pois o indivíduo intransigente é aquele “que não abre mão de suas ideias e de seus direitos, em prol da acomodação de uma situação” (VENOSA, Silvio de Salvo. *Direito civil: teoria geral das obrigações e teoria geral dos contratos*. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 306).

³² MACHADO, Hugo de Britto. A Transação no Direito Tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 75, dez. 2001, p. 60.

³³ Petrônio Calmon inclui a autotutela como possibilidade de resolução do conflito, ao lado da autocomposição e da heterocomposição, hipótese em que a solução é imposta por um só dos envolvidos (*Fundamentos da Mediação e da Conciliação*. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 14). A autotutela é, em regra, vedada pelo ordenamento jurídico, que salvaguarda, excepcionalmente, determinadas situações de urgência ou situações em que pondera a proporcionalidade dos valores envolvidos (ibid., p. 30).

resultados possíveis: renúncia, submissão ou transação. Na renúncia e na submissão, apenas uma das partes concede, seja, no primeiro caso, abrindo mão da sua pretensão, seja, no segundo caso, deixando de opor resistência à pretensão da outra parte. Apenas na transação existem concessões recíprocas³⁴.

Vê-se, pois, que a transação é um dos resultados possíveis da autocomposição; as partes compõem seus interesses, mediante concessões recíprocas. Ou seja, “A transação situa-se entre a renúncia e a submissão, ou, em outras palavras, entre o abandono da pretensão material e o abandono da resistência”³⁵.

A autocomposição pode ocorrer dentro ou fora de um processo judicial e tem como principal efeito a extinção do conflito. É meio que se revela, em qualquer caso, como alternativo à tutela jurisdicional, pois, ainda que realizado no bojo de processo judicial, o Estado-Juiz limita-se à homologação da renúncia ao direito ou da transação.

Petrônio Calmon salienta o fato de que os *meios* de resolução de conflitos não devem ser confundidos com os *mecanismos* dos quais é possível lançar mão para a implementação de determinado *meio*, como a mediação na autocomposição, por exemplo³⁶.

O estudo dos mecanismos para alcançar a autocomposição é multidisciplinar, pois envolve o diálogo entre as partes e o processo de tomada de decisão, despertando o interesse de outros campos de estudo que não o do direito³⁷.

Os mecanismos de autocomposição mais difundidos são a conciliação, a negociação e a mediação. A conciliação é mecanismo tradicionalmente utilizado no âmbito do processo judicial, em que as partes dialogam com vistas a compor o litígio, sem a intervenção de terceiros ou com a intervenção de um conciliador, que atenua as tensões entre os litigantes. Na mediação, por sua vez, terceiro imparcial faz intervenções técnicas para auxiliar as partes a alcançarem uma solução³⁸. Na negociação, o diálogo entre os

³⁴ CALMON, Petrônio. *Fundamentos da Mediação e da Conciliação*. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 15.

³⁵ *Ibid.*, p. 67.

³⁶ *Ibid.*, p. 31-33. O autor diferencia, ainda, *método* de *mecanismo*; *método* seria a especial forma por meio da qual o *mecanismo* é implementado e desenvolvido. Entendemos, porém, que, no estreito escopo da presente exposição, tal distinção não se mostra relevante (*ibid.*, p. 32-33).

³⁷ *Ibid.*, p. 84-85.

³⁸ RIBAS, Antonio Souza. Arbitragem como meio alternativo na solução de controvérsias tributárias. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 13, n. 60, p. 223-247, 2005.

envolvidos ocorre sem a intervenção de terceiros, e as partes “[...] controlam a conformação e o desenvolvimento do modo pelo qual obterão um acordo”³⁹.

Na heterocomposição, o mecanismo alternativo à jurisdição mais comum é a arbitragem; nesse caso, as partes submetem seu litígio a um terceiro imparcial – o árbitro. O processo arbitral é privado, embora regido pela lei de arbitragem⁴⁰; a sentença arbitral possui a mesma eficácia da sentença judicial, constituindo, inclusive, título executivo *judicial*, nos termos do artigo 515, VII, do CPC/2015.

É necessário esclarecer, porém, que os meios alternativos não são substitutivos da jurisdição, mas modos adicionais de pacificação social, abrindo múltiplos caminhos às partes; fala-se, por isso, em meios *multiportas* de solução de litígios, cabendo à parte decidir qual opção (*porta*) deseja utilizar⁴¹. Nesse sentido, ensina Petrônio Calmon⁴²:

O que importa, contudo, não é classificar um meio de pacificação social como *ordinário* ou *alternativo*, mas sim analisar sua operacionalidade e efetividade. Por causa da fragilidade desta distinção, vem sendo adotada terminologia mais objetiva, que prefere apontar *meios adequados de solução de conflitos*, ou em sua forma aperfeiçoada, *meios adequados de pacificação social*, expressão que se considera feliz e prospectiva, ao considerar um sistema *multiportas*, em que a *jurisdição estatal* se apresenta apenas como uma possibilidade, um meio seguro, mas não o único e nem tampouco o mais efetivo.

Essa necessidade de abrir outras portas para a solução dos conflitos, que não apenas a heterocomposição por meio da tutela jurisdicional, foi reconhecida pelo Conselho Nacional de Justiça em 2010, ao editar a Resolução nº 125, que dispõe sobre a Política Judiciária Nacional de tratamento adequado dos conflitos de interesses no âmbito do Poder Judiciário. Reconhece-se, assim, que a natureza e as peculiaridades de cada controvérsia podem indicar meios mais ou menos adequados para a sua resolução de forma efetiva e que cabe ao Poder Judiciário oportunizar e incentivar o meio mais adequado. O ato normativo em questão também tem a finalidade de orientar o cidadão sobre esse outro caminho para a solução do conflito⁴³.

Tal amplitude no papel da jurisdição foi definitivamente sufragada pelo Código de Processo Civil de 2015, que trouxe diversas disposições no campo da autocomposição,

³⁹ GUERRERO, Luis Fernando. *Efetividade das Estipulações Voltadas à Instituição dos Meios Multiportas de Solução de Litígios*. 2012. Tese (Doutorado em Direito Processual) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012, p. 30.

⁴⁰ Lei 9.307/96.

⁴¹ GUERRERO, 2012, op. cit., p. 13-14.

⁴² *Fundamentos da Mediação e da Conciliação*. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 88.

⁴³ GUERRERO, 2012, op. cit., p. 152.

destacando-se a previsão de: a) conciliadores e mediadores judiciais como função auxiliar à justiça⁴⁴; b) citação do réu para comparecimento à audiência de conciliação ou mediação, salvo improcedência liminar do pedido, se ambas as partes manifestarem desinteresse na composição consensual ou se o litígio não admitir autocomposição⁴⁵. Essas inovações demonstram a abertura da legislação para os meios autocompositivos, focando no “[...] oferecimento de um maior número possível de instrumentos que viabilizem a participação das partes no processo de construção da solução mais justa para a resolução dos conflitos jurídicos”⁴⁶.

Nessa mesma linha, especificamente em relação à transação em matéria tributária, o enunciado nº 53 da I Jornada de Prevenção e Solução Extrajudicial de Litígios, realizada em agosto de 2016, pelo Centro de Estudos Judiciários do Conselho da Justiça Federal – CEJ/CJF, dispõe que⁴⁷

Estimula-se a transação como alternativa válida do ponto de vista jurídico para tornar efetiva a justiça tributária, no âmbito administrativo e judicial, aprimorando a sistemática de prevenção e solução consensual dos conflitos tributários entre Administração Pública e administrados, ampliando, assim, a recuperação de receitas com maior brevidade e eficiência.

É de se notar que a ordem constitucional de 1988 não só não veda a instituição de outros meios de solução de conflitos que não a jurisdição, como há verdadeiro direito do cidadão à instituição de outras portas para a pacificação de suas controvérsias. Isso porque a Constituição Federal de 1988 coloca o *homem* no centro da ordem jurídica, devendo ser respeitada a sua *liberdade* (autonomia da vontade) de opção por um meio de acesso à justiça, em sentido amplo, menos custoso e maximizador de resultados, se assim desejar; dessa forma, “[...] reconhece-lhes, ainda, a capacidade de, por via própria e em conjunto com a outra parte, aprender a superar o conflito – capacidade designada, pela doutrina mais especializada, de ‘empoderamento’”⁴⁸.

⁴⁴ Artigo 165 e seguintes do CPC/2015.

⁴⁵ Artigo 334 do CPC/2015.

⁴⁶ BRANDÃO, Luiz Mathias Rocha. Desafios contemporâneos da autocomposição de conflitos tributários e o novo código de processo civil brasileiro. *Revista da PGFN*, ano V, n. 9, 2016, p. 63.

⁴⁷ CONSELHO DA JUSTIÇA FEDERAL. Centro de Estudos Judiciários. Enunciado nº 53. In: JORNADA – Prevenção e Solução Extrajudicial de Litígios, 1., 22-23 ago. 2016, Brasília. *Anais...* Brasília: CEJ/CJF, 2016, p. 08. Disponível em: <<http://www.cjf.jus.br/cjf/corregedoria-da-justica-federal/centro-de-estudos-judiciarios-1/prevencao-e-solucao-extrajudicial-de-litigios/enunciados-aprovados/@@download/arquivo>>. Acesso em: 06 ago. 2018.

⁴⁸ BRUYN JR., Herbert Cornelio Pieter de. O direito subjetivo à conciliação no estado democrático de direito e sua aplicabilidade às causas de competência da Justiça Federal. In: GABBAY, Daniela

Os MASC estão, tradicionalmente, ligados ao direito privado, porque a eleição de um meio alternativo à jurisdição depende, em regra, da autonomia da vontade⁴⁹. Embora possa haver renúncia ao direito na autocomposição, o resultado visado pelo instituto é a *transação*, na qual ocorre o denominado *ganha-ganha*; por consequência, para que haja concessões mútuas, é imprescindível que os direitos estejam na esfera de disponibilidade das partes⁵⁰.

Partindo dessas premissas, era usual a conclusão de que ao Poder Público seria vedada a autocomposição do litígio; entretanto, como veremos adiante, o ordenamento jurídico tem caminhado em sentido diverso. A relação de caráter continuado entre o Estado e os particulares indica, a nosso ver, que o incremento no diálogo entre as partes e a busca por soluções consensuais tende a conferir um grau maior de satisfação para os administrados e a reduzir a repetição de conflitos.

Igualmente, não se pode perder de vista que os MASC na esfera pública podem apresentar aspectos negativos, tais como o enfraquecimento da busca da justiça, priorizando-se apenas a eficiência administrativa e a possibilidade de transformação da coisa pública em privada⁵¹. No âmbito tributário, outros problemas são aventados em decorrência de eventual admissão da autocomposição dos litígios e serão objeto deste estudo nos capítulos subsequentes.

1.4 Características da transação civil

Conforme visto no tópico 1.2, a transação é instituto jurídico que se encontra regulado no artigo 840 e seguintes do Código Civil (CC); já estava prevista no Código de 1916, porém no título relativo aos efeitos das obrigações. A maior inovação, pois, do legislador de 2002 foi a sua inserção como modalidade contratual, atendendo ao reclamo da doutrina.

Assim, não restam dúvidas de que a transação é hoje *contrato* bilateral e oneroso, que se caracteriza pela específica finalidade de extinção ou prevenção de um litígio,

Monteiro; TAKAHASHI, Bruno. *Justiça Federal: inovações nos mecanismos consensuais de conflitos*. Brasília: Gazeta Jurídica, 2014, p. 131.

⁴⁹ GUERRERO, Luis Fernando. *Efetividade das Estipulações Voltadas à Instituição dos Meios Multiportas de Solução de Litígios*. 2012. Tese (Doutorado em Direito Processual) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012, p. 45.

⁵⁰ CALMON, Petrônio. *Fundamentos da Mediação e da Conciliação*. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 09.

⁵¹ JEAN-PIERRE GAUDIN apud ALMEIDA, Fernando Dias Menezes de. Mecanismos de Consenso no Direito Administrativo. In: ARAGÃO, Alexandre Santos de; MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. *Direito Administrativo e seus Novos Paradigmas*. Belo Horizonte: Fórum, 2017, p. 335.

através de concessões mútuas entre as partes. Relevante notar que cada transator concede, em parte, aquilo a que acredita ter direito, conforme a sua interpretação, independentemente do que disponha a respeito os textos de direito de positivo⁵².

A transação não é, necessariamente, modo de *extinção* das obrigações; a sua finalidade não é a extinção de obrigação, mas sim a eliminação do litígio ou da insegurança que advém da sua iminência para as partes⁵³. Registramos, nesse aspecto, o entendimento em sentido contrário de Caio Mário da Silva Pereira, para quem a transação possui uma finalidade extintiva de obrigações, em que pese a sua natureza contratual⁵⁴.

A necessidade de que haja *concessões mútuas* entre as partes afasta a transação da renúncia ou do reconhecimento do direito; a dúvida que motiva o indivíduo a transacionar pode ser objetiva (interpretação duvidosa da norma jurídica) ou subjetiva (insegurança pessoal da parte)⁵⁵.

Segundo a legislação civil, apenas direitos patrimoniais de caráter privado podem ser objeto de transação (art. 841 do CC); a norma diz respeito ao campo do Direito Civil e, nos demais ramos do direito, a sua admissão e extensão serão delimitadas pelas normas específicas, com bem ensina Pontes de Miranda, *in verbis*⁵⁶:

O ramo do direito em que se concede é que pode responder se é transacionável, ou não, o objeto, se a questão é sobre a existência de relação jurídica, ou se a questão é sobre sua validade, ou eficácia. A transação pode recair em direito, pretensão, ação ou exceção de direito público. Então, rege-a o direito público respectivo. Se em juízo, quer seja de direito público o objeto, quer de direito privado, têm-se de respeitar os princípios de direito processual civil.

O artigo 843 do Código Civil, na linha do seu antecessor, estabelece que pela transação apenas se reconhecem ou se declararam direitos, sendo vedada a sua transmissão; em razão disso, parcela da doutrina se posicionou no sentido de que a transação possuiria natureza *declaratória*.

Nada obstante, se na transação as partes fazem concessões mútuas, emerge, na parcela em que cada parte concedeu, a sua natureza constitutiva, e não apenas declaratória. Nas precisas palavras de Pontes de Miranda⁵⁷:

⁵² MIRANDA, Pontes de. *Tratado de Direito Privado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984, p. 132-133.

⁵³ *Ibid.*, p. 118.

⁵⁴ *Instituições de Direito Civil*. Rio de Janeiro: Forense, 2014, p. 483.

⁵⁵ *Ibid.*, p. 482.

⁵⁶ *Op. cit.*, 1984, p. 141.

⁵⁷ *Ibid.*, p. 124.

Quem mutuamente concede não declara, ou declara e constitui. Embora – e aqui é que se deveria ter fixado a atenção dos juristas – a causa de contratar seja declarar e, no que se concedeu, não se possa *transmitir* direito (art. 1.027, 2ª parte). Pode-se constituir, negativa ou positivamente; não se pode atribuir a um o que está em nome de outrem e dependeria de *acôrdo de transmissão*. O negócio jurídico transacional não pode pôr nenhum *plus*, que importe a transmissão de direitos para o qual se precisaria de tradição ou registro ou qualquer ato de execução. É fácil dito apontar-se a transação como *negócio jurídico declarativo*. Em verdade trata-se de negócio jurídico bilateral de modificação. Por êle, algo se aumenta ao mundo jurídico para se eliminar litígio ou incerteza. No que o conteúdo da transação se afasta da relação jurídica preexistente, constitui. Há *plus*, que a pura declaratividade não admitiria.

Como bem pontua o jurista alagoano, pela transação não se pode constituir direitos cujo reconhecimento e transmissão dependeriam de terceiro não transator, nem é possível dispensar eventual formalidade legal para a transferência, tal como a escritura pública, por exemplo; disso não decorre, porém, a conclusão de que a natureza da transação seja exclusivamente declaratória.

A impossibilidade de que terceiros sejam prejudicados, ou beneficiados, pela transação decorre do que dispõe o próprio Código Civil⁵⁸ e do caráter consensual da avença; tal conclusão é até mesmo óbvia se considerarmos que a capacidade para transacionar exige que a parte tenha disponibilidade sobre o direito objeto de concessão.

Por outro lado, a obrigação do fiador, por ser acessória à principal, extingue-se independentemente da sua participação no acordo⁵⁹. Da mesma forma, a regra acima é excepcionada no que toca às obrigações solidárias, de modo que a transação feita por um devedor (solidariedade passiva)/credor (solidariedade ativa) aproveita ou prejudica, respectivamente, os demais⁶⁰.

A superveniência da evicção⁶¹ da coisa renunciada ou transferida à outra parte na transação não anula ou revoga a avença, não restaurando as partes ao estado anterior; autoriza apenas sejam reclamados perdas e danos⁶². Da leitura do artigo 450 do Código Civil, percebe-se que o legislador garante ao evicto, salvo disposição contratual em contrário, efetivamente, a ampla reparação das perdas e danos decorrentes da perda do

⁵⁸ Art. 844. A transação não aproveita, nem prejudica senão aos que nela intervierem, ainda que diga respeito a coisa indivisível.

⁵⁹ Art. 844, §1º, do Código Civil.

⁶⁰ Art. 844, §§2º e 3º, do CC.

⁶¹ A evicção (perda da coisa pelo adquirente em virtude de ação reivindicatória de terceiro) está prevista nos artigos 447 e seguintes do Código Civil.

⁶² Art. 845 do CC.

bem; por conseguinte, os efeitos da evicção do bem objeto da transação serão, ao fim e ao cabo, os mesmos dos demais contratos onerosos.

Tendo em conta que na transação há um ajuste de vontades entre as partes para a eliminação de um estado de incerteza jurídica, esse ajuste compõe um todo indivisível⁶³; assim, dispõe o Código Civil⁶⁴ que a nulidade de que quaisquer das cláusulas contratuais contamina toda a transação, salvo se versar sobre direitos contestados independentes entre si.

No que tange à nulidade da transação, o artigo 849 do CC estabelece que “[...] a transação só se anula por dolo, coação, ou erro essencial quanto à pessoa ou coisa controversa” e, em seu parágrafo único, que “[...] a transação não se anula por erro de direito a respeito das questões que foram objeto de controvérsia entre as partes”. As normas precisam ser bem compreendidas.

Pontes de Miranda faz cuidadosa distinção entre *caput controversum* e *caput non controversum*. O primeiro diz respeito precisamente aos direitos objeto de dúvida (controvérsia) pelas partes e, por essa razão, sobre eles incidiram as concessões mútuas; é o capítulo controvertido. O segundo, por sua vez, é constituído pelas premissas sobre as quais os transatores se apoiaram ao entabular o negócio, em relação às quais controvérsia não havia⁶⁵.

Em relação ao *caput controversum*, a transação só se anula se o erro for essencial quanto à pessoa ou à coisa controversa, “[...] salvo se exatamente a identidade da pessoa ou da coisa, ou a qualidade essencial de que se trata, foi objeto da controvérsia”⁶⁶. No que toca, porém, ao *caput non controversum*, incidem as causas de anulação e nulidade dos negócios jurídicos em geral⁶⁷, que abarcam outras hipóteses que não a de erro, dolo ou coação⁶⁸.

Os ensinamentos de Caio Mário da Silva Pereira também são no sentido de que o Código Civil de 2002 repete a impropriedade do legislador de 1916 ao não aludir, no

⁶³ PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil*. Rio de Janeiro: Forense, 2014, p. 488.

⁶⁴ Art. 848.

⁶⁵ MIRANDA, Pontes de. *Tratado de Direito Privado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984, p. 118.

⁶⁶ *Ibid.*, p. 119.

⁶⁷ As causas de anulabilidade dos negócios jurídicos são incapacidade relativa do agente, erro, dolo, coação, estado de perigo, lesão e fraude contra credores (art. 171 c/c arts. 138 a 165, todos do CC); por sua vez, o artigo 166 do mesmo Diploma dispõe que são causas de nulidade do negócio jurídico: a) incapacidade absoluta da pessoa; b) objeto ilícito, impossível ou indeterminável; c) motivo determinante ilícito; d) forma que não a prescrita em lei; e) preterição de solenidade considerada essencial pela lei para sua validade; f) objetivo de fraude da lei imperativa; g) lei que declare a nulidade ou proíba a prática do negócio, sem cominar sanção. Conforme artigo 167 do CC, também é nulo o negócio jurídico simulado.

⁶⁸ *Ibid.*, loc. cit.

capítulo da transação, às demais causas de anulabilidade do negócio jurídico que são igualmente aplicáveis ao instituto⁶⁹.

Cumprido ressaltar que, como todo negócio jurídico, para ser válida, a transação deve ter objeto lícito, possível e determinado ou determinável; além disso, as partes devem ser capazes e terem o poder de dispor sobre os objetos transacionados⁷⁰.

Possível concluir, assim, que, sendo a transação espécie de negócio jurídico, as suas causas de anulabilidade/nulidade não destoam das dos demais contratos, exceto que no que toca ao capítulo controverso; ou seja, sobre aquilo que efetivamente as partes transacionaram não podem voltar atrás por simples erro.

Ainda no campo dos vícios do negócio jurídico, o artigo 850 do CC prevê que “[...] é nula a transação a respeito do litígio decidido por sentença passada em julgado, se dela não tinha ciência algum dos transatores, ou, quando, por título posteriormente descoberto, se verificar que nenhum deles tinha direito sobre o objeto da transação”. O dispositivo legal em questão também gera polêmica quanto à primeira parte.

É de se notar que só haverá vício na transação, na hipótese, se uma das partes transacionar sem ter conhecimento de que havia coisa julgada em seu favor; não parece haver lógica no desfazimento da avença se a pessoa favorecida pela sentença transitada em julgado, mesmo dessa tendo ciência, decidiu compor o litígio. Se a parte não foi favorecida pela decisão passada em julgado, também em nada se altera a vontade externada na transação. Nessa linha, pontua Silvio de Salvo Venosa que “[...] a lei parte do pressuposto que o agente não teria transigido se tivesse conhecimento da sentença judicial”⁷¹.

Contudo, revela-se bastante remoto o fato jurídico objeto da norma em debate, na medida em que o trânsito em julgado depende de terem sido ambas as partes intimadas da sentença ou do acórdão, transcorrendo *in albis* o prazo para os vencidos recorrerem ou não sendo mais cabível qualquer recurso. Por conseguinte, improvável que o indivíduo decida compor o litígio tendo conhecimento de sentença que lhe é favorável, pois dela necessariamente intimado, sem verificar a superveniência de coisa julgada.

Ainda, é consabido que a nulidade (nulidade absoluta) do negócio jurídico não se convalida⁷² e seu reconhecimento independe de alegação das partes, devendo ser feito de

⁶⁹ *Instituições de Direito Civil*. Rio de Janeiro: Forense, 2014, p. 488.

⁷⁰ MIRANDA, Pontes de. *Tratado de Direito Privado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984, p. 141.

⁷¹ *Direito civil: teoria geral das obrigações e teoria geral dos contratos*. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 315.

⁷² Artigo 169 do Código Civil.

ofício pelo juiz; diante disso, entender que o desconhecimento acerca da coisa julgada é causa de nulidade do pacto implica reconhecer que, mesmo que a parte deseje manter a transação após o conhecimento da coisa julgada, tal não seria possível. Ora, essa conclusão não se mostra consentânea com a finalidade da norma, que é justamente proteger a parte que não teria transacionado caso tivesse conhecimento do trânsito em julgado da decisão.

Ademais, se estivermos diante de uma nulidade, seria admissível, por consequência, que a parte que conhecia a coisa julgada e mesmo assim decidiu transacionar suscitasse a sua nulidade, o que também não se mostra compatível com a teleologia da norma.

Nesse contexto, Pontes de Miranda defende que a coisa julgada desconhecida das partes é causa de ineficácia relativa (anulabilidade) da transação, a qual é ineficaz/anulável apenas em relação à parte que a desconhecia quando contratou⁷³.

De outro lado, a segunda parte do art. 850 do CC não suscita maiores controvérsias, uma vez que, evidenciado que nenhum dos transatores tinha direito ao objeto da transação, esta resta nula ou, nas palavras pontianas, absolutamente ineficaz⁷⁴.

A transação é negócio jurídico de direito material, que se presume válido e eficaz; não há que se falar, pois, em necessidade de homologação judicial para que produza os efeitos que lhe são próprios. Tanto assim o é que, nos termos do artigo 784, IV, do CPC/2015, o instrumento de transação assinado pelos advogados dos transatores constitui título executivo extrajudicial; de qualquer sorte, como qualquer outro instrumento contratual, também constitui título extrajudicial, se firmado por duas testemunhas além do devedor (artigo 784, III, do CPC/2015).

Na esteira do artigo 842 do CC, havendo litígio judicial já instaurado, a transação deve ser feita por escritura pública ou por termo nos autos; nesse caso, a homologação judicial é necessária para que se coloque fim ao processo e é regida pelas disposições da lei processual civil.

A sentença homologatória, por não apreciar o mérito da demanda, não está sujeita a ação rescisória, mas sim a ação anulatória⁷⁵. Ao contrário da ação rescisória, que tem

⁷³ *Tratado de Direito Privado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984, p. 125. Veja-se artigo 177 do Código Civil.

⁷⁴ *Ibid.*, p. 123.

⁷⁵ Artigo 966, §4º, do CPC/2015.

como objeto a desconstituição de decisão judicial, a demanda anulatória visa a desconstituir ato judicial das partes⁷⁶.

Nesse ponto, o *Codex* de 2015 corrige impropriedade do legislador de 1973, o qual previa que os atos judiciais cuja sentença fosse meramente homologatória poderiam ser *rescindidos* nos termos da lei civil, como os atos jurídicos em geral. Isso porque o termo *rescisão* é utilizado, na legislação processual civil, para as sentenças que estão sujeitas à ação rescisória, de modo que a norma em questão originou longos debates doutrinários sobre o cabimento de ação anulatória ou rescisória contra as sentenças meramente homologatórias.

Discorreremos com mais vagar sobre tal tópico no capítulo 8, item 8.3, oportunidade na qual também registraremos o entendimento contrário de Fredie Didier Jr. e Leonardo Carneiro Cunha⁷⁷.

Importante notar, porém, que, nos termos do artigo 487, III, “b”, do CPC/2015, a sentença que homologa o pacto de transação resolve o mérito, embora sobre ele não se debruce o magistrado, por já terem as partes convencionado a respeito. É de se ver que mérito “[...] é sinônimo de objeto litigioso (composto pelo pedido e pela causa de pedir)”⁷⁸; desse modo, o pedido é resolvido, porém não é apreciado pelo juiz da causa, que se limita a verificar a presença dos requisitos legais para a celebração da avença.

O Código de Processo Civil autoriza expressamente que a transação levada pelas partes à homologação judicial abarque terceiro que não é parte na relação processual ou relações jurídicas não deduzidas no pedido inicial (art. 515, §2º, do CPC/2015).

⁷⁶ ARENHART, Sérgio Cruz; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. *Código de Processo Civil Comentado*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, p. 1085.

⁷⁷ CUNHA, Leonardo José Carneiro da. DIDIER JR., Leonardo Carneiro da. Ação rescisória e a ação de invalidação de atos processuais prevista no art. 966, §4º, do CPC/2015. *RePro – Revista de Processo*, São Paulo: Thomson Reuters, n. 252, p. 231-241, fev. 2016.

⁷⁸ CUNHA, Leonardo José Carneiro da; DIDIER JR., Fredie. *Curso de Direito Processual Civil*. Salvador: JusPodivm, 2012, p. 382.

2 FUNDAMENTOS DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA

2.1 O artigo 171 do Código Tributário Nacional

Para adequada compreensão da norma prevista no artigo 171 do CTN, importante tecermos breves considerações sobre as normas de competência.

Kelsen cunhou a ideia de que uma norma é válida quando encontra fundamento de validade em outra norma, que lhe é hierarquicamente superior no sistema jurídico; diante da necessidade de evitar o regresso ao infinito nesse escalonamento, para o jurista austríaco, haveria uma *norma hipotética fundamental*, que não é posta, mas pressuposta, e que serviria de fundamento de validade para a Constituição⁷⁹.

É de se ver que o próprio ordenamento jurídico prescreve normas que prescrevem o modo como outras normas devem ser produzidas, outorgando *competência* a determinada *autoridade*; o ponto de partida do processo de criação do direito positivo é a lei fundamental, designada por Kelsen *constituição em sentido lógico-jurídico*, para distingui-la da *Constituição em sentido jurídico-positivo*⁸⁰.

Em consequência, “[...] uma norma individual e concreta (i.e., sentença judicial) deriva daquela que lhe serve de fundamento de validade. Por outro lado, uma norma hierarquicamente superior (i.e., lei ou decreto) fundamenta a validade da norma inferior (i.e., lançamento de ofício)”; há, pois, um nexo de subordinação e de derivação entre as normas superior e inferior no ordenamento jurídico⁸¹. Bobbio muito bem explica essa relação de subordinação e derivação entre as normas⁸²:

Geralmente se representa a estrutura hierárquica de um ordenamento por meio de uma pirâmide, donde se pode falar também de construção em pirâmide do ordenamento jurídico. Nessa pirâmide, o vértice é ocupado pela norma fundamental; a base é constituída pelos atos executivos. Se olharmos de alto a baixo a pirâmide, veremos *uma série de processos de produção jurídica*; se olharmos de baixo para cima, veremos, ao contrário, *uma série de processos de execução jurídica*. Nos níveis intermediários, há um conjunto de produções e execuções; nos níveis extremos, ou somente produção (norma fundamental) ou somente execução (atos executivos).

⁷⁹ *Teoria Pura do Direito*. Trad. João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 135-136.

⁸⁰ *Ibid.*, p. 139.

⁸¹ GAMA, Tácio Lacerda. *Competência Tributária*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 22.

⁸² *Teoria do Ordenamento Jurídico*. Trad. Ariani Bueno Sudatti, Fernando Paan Baptista. São Paulo: EDIPRO, 2011, p. 63.

Bobbio também ensina que a outorga de poder normativo a uma autoridade, que se encontra em posição inferior na pirâmide do ordenamento jurídico, ocorre sempre de forma *limitada*, seja em relação ao conteúdo (o que pode ser ordenado, facultado ou proibido), seja em relação ao procedimento que deve ser adotado para a edição da norma subordinada⁸³.

Tácio Lacerda Gama propõe uma estrutura para a norma jurídica de competência (Njcom), que, assim como todas as normas jurídicas, é composta por um antecedente e um conseqüente, os quais se conectam em uma relação de imputação (dever-ser). Em síntese, a Njcom descreve, em sua hipótese (instrumento introdutor), o sujeito competente, o procedimento, bem como as circunstâncias de espaço e de tempo; em seu prescritor (instrumento introduzido), prescreve a instauração da relação jurídica de competência, decomposta nas condicionantes materiais da norma de inferior hierarquia (o seu conteúdo)⁸⁴.

A competência tributária em sentido amplo abarca todas as normas que se relacionam, direta ou indiretamente, com a imposição, arrecadação e fiscalização de tributo⁸⁵. Em que pese o exercício da competência tributária em sentido estrito (imposição tributária através de uma regra-matriz de incidência pelo legislador infraconstitucional) seja, em regra, facultativo⁸⁶, a competência tributária para edição de normas tributárias em sentido amplo pode *permitir* ou *obrigar* a edição da norma pela autoridade competente⁸⁷.

Pois bem, uma vez fixadas as premissas acima, passemos à análise do que dispõe o artigo 171 do CTN.

O Código Tributário Nacional, recepcionado com *status* de lei complementar, em seu artigo 171, estabelece que “[...] 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”.

O fundamento de validade da norma jurídica em comento se encontra na norma veiculada pelo artigo 146, III, *caput* e alínea “b”, da CF/88, que outorga competência à lei

⁸³ *Teoria do Ordenamento Jurídico*. Trad. Ariani Bueno Sudatti, Fernando Paan Baptista. São Paulo: EDIPRO, 2011, p. 65.

⁸⁴ *Competência Tributária*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 65-97.

⁸⁵ *Ibid.*, p. 65.

⁸⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 226. No mesmo sentido são os ensinamentos de Roque Antonio Carrazza (*Curso de Direito Constitucional Tributário*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 787).

⁸⁷ Como exemplo de competências tributárias obrigatórias, temos a competência jurisdicional e a competência administrativa para efetuar o lançamento de ofício (GAMA, *op. cit.*, p. 92).

complementar para estabelecer normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários, dentre outras hipóteses.

O legislador complementar, por sua vez, outorgou competência ao legislador dos entes federativos (sujeito), permitindo que editassem lei ordinária para regulamentar a transação (procedimento), no âmbito do seu espaço territorial, a qualquer tempo; temos aí, pois, o antecedente da Njcom [H(S.P.E.T.)], conforme a lição de Tácio Lacerda Gama antes descrita⁸⁸.

Por conseguinte, o antecedente da Njcom desencadeia a instauração da relação jurídica de competência tributária que *permite* (modal deôntico) que o sujeito ativo (legislador ordinário) prescreva uma permissão (faculdade) para os sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrarem transação mediante concessões mútuas. Temos aqui o consequente na Njcom {R [S(s.sp) . m(s.e.t.c.)]}⁸⁹.

Os contornos e limites da matéria programada na norma de competência da transação tributária, conforme o que dispõe o artigo 171 do CTN, serão objeto de análise nos tópicos subsequentes, para formularmos uma definição do conceito de *transação tributária*.

Considerando as nossas colocações no sentido de que há uma relação de subordinação da norma de competência introduzida para com a norma introdutora, mostra-se oportuno esclarecer que a tese não confronta com o entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal⁹⁰, no sentido de que não há, *a priori*, hierarquia entre lei complementar e lei ordinária. Isso porque se trata, no caso, como vimos linhas acima, de competência especialmente outorgada pela Constituição à lei complementar para a fixação das normas gerais sobre a obrigação tributária; e a possibilidade de lei dispor sobre a transação tributária nada mais é que o exercício de tal competência.

Luciano Amaro chama a atenção para o fato de que o artigo 840 do Código Civil de 2002 prescreve que a transação pode ter como objeto tão somente direitos patrimoniais de *caráter privado*⁹¹. Como adiantamos no capítulo precedente, entendemos que não há qualquer contradição entre as normas, porquanto as disposições da lei civil serão aplicáveis nesse campo do direito, vedando que a transação se dê, por exemplo, sobre o direito de

⁸⁸ *Competência Tributária*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 94.

⁸⁹ *Ibid.*, loc. cit.

⁹⁰ RE 377457, Rel. Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 17/09/2008, publicado em 19-12-2008.

⁹¹ *Direito Tributário Brasileiro*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 419.

guarda do menor ou sobre a validade do casamento, direitos que não possuem caráter patrimonial⁹². De outro lado, no âmbito do direito administrativo e tributário, cujos interesses protegidos não possuem caráter privado, a transação possui regramento próprio.

Quanto ao sentido do vocábulo *transação* adotado pelo legislador complementar, não restam dúvidas de que o termo foi empregado em seu sentido jurídico, conforme disposto no artigo 1.025 do Código Civil de 1916, vigente à época da redação do artigo 171 do CTN⁹³; o sentido jurídico, o qual já esclarecemos no capítulo anterior, é construído com razoável facilidade a partir da menção, no dispositivo legal, a *concessões mútuas para determinação de litígio*. Nesse particular, Heleno Taveira Torres bem pontua que não se deve confundir a transação tributária com o sentido vulgar do termo *transação*, que alude a *negócio*; não se trata de uma *negociação* do crédito tributário⁹⁴.

Passeremos, pois, à análise dos contornos materiais da norma de competência do artigo 171 do CTN.

2.2 A transação tributária como forma de extinção do crédito tributário

O artigo 156, III, do Código Tributário Nacional elenca a transação como uma das causas de *extinção do crédito tributário*; o artigo 171 reforça que a transação deve ter como consequência a extinção do crédito.

É importante notar que a relação jurídico-tributária, que se instaura quando da ocorrência do fato jurídico tributário, institui um vínculo obrigacional que acarreta, simultaneamente, um (a) direito subjetivo de crédito para o sujeito ativo e (b) um dever jurídico de débito para o sujeito passivo; uma vez extinto o crédito tributário, restará, inexoravelmente, extinta também a relação obrigacional que não pode subsistir sem um dos seus elementos essenciais⁹⁵.

Cumpramos, também, que o Código não distingue entre causa de extinção da *obrigação* ou do *crédito* tributário, abarcando todas as hipóteses sob a mesma nomenclatura no referido artigo 156. Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho: “O crédito

⁹² Nesse particular, Silvio de Salvo Venosa destaca que “[...] o direito indisponível fica subordinado ao controle, maior ou menor, do Estado”, pois afetam direta ou indiretamente a ordem pública (*Direito civil: teoria geral das obrigações e teoria geral dos contratos*. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 311).

⁹³ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atualizada por Misabel Machado Derzi. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 1330.

⁹⁴ Transação em matéria tributária e a nova execução fiscal administrativa. *Revista de Estudos Tributários*, v. 11, número especial, 2011, p. 53.

⁹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 424-425.

tributário é apenas um dos aspectos da relação jurídica obrigacional, mas sem ele inexistente o vínculo. Nasce no exato instante em que irrompe a obrigação e desaparece juntamente com ela.”⁹⁶. Nesse sentido, dispõe o artigo 113, §1º, do CTN que a obrigação principal se extingue juntamente com o crédito dela decorrente.

Paulo de Barros Carvalho atenta, ainda, para o fato de que não é a transação em si que extingue a relação obrigacional tributária, mas o pagamento decorrente da avença entabulada entre o Fisco e o contribuinte⁹⁷.

Consoante o entendimento exarado por Hugo de Brito Machado, a transação visa a extinguir o litígio entre as partes e não necessariamente a relação obrigacional; admite, assim, que da transação não decorra a extinção da obrigação tributária, “[...] a não ser que se entenda a extinção como referida apenas à parte do crédito tributário da qual abriu mão a Fazenda [...]”⁹⁸. Vimos, também, no capítulo anterior, que essa é a posição de Pontes de Miranda quanto à transação no âmbito civil⁹⁹.

Já Heleno Taveira Torres vai mais além ao defender não só que a transação não precisa extinguir a obrigação, mas também que é possível que as partes transacionem para que a autoridade administrativa emita novo ato administrativo, com base no que foi acordado, para que o contribuinte efetue o pagamento dentro do prazo de vencimento¹⁰⁰.

Com a devida vênia, não podemos concordar com tal posicionamento. Explicamos.

Temos que, de fato, o legislador complementar não foi técnico ao inserir a *transação* como forma de extinção do crédito tributário. Isso porque entender que a mera assinatura do termo de transação fulmina a obrigação tributária implicaria a impossibilidade de cobrança do crédito tributário pela Fazenda, com todas as garantias que lhe são inerentes; restaria ao Fisco apenas a execução do pacto descumprido¹⁰¹, nos termos

⁹⁶ *Curso de Direito Tributário*. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 425.

⁹⁷ *Direito Tributário: linguagem e método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 579-580.

⁹⁸ Transação e arbitragem no âmbito tributário. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco. *Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mario da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 116-117.

⁹⁹ *Tratado de Direito Privado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984, p. 118.

¹⁰⁰ Princípios da segurança jurídica e transação em matéria tributária. Os limites da revisão administrativa dos acordos tributários. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco. *Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mario da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 305.

¹⁰¹ Esse é precisamente o entendimento esposado por Igor Mauler Santiago e Frederico Menezes Breyner, para quem o pagamento da quantia certa objeto da transação possui natureza convencional e deve ser executada conforme as normas da legislação processual civil comum (Eficácia Suspensiva dos Embargos à Execução Fiscal em face do art. 739-A do Código de Processo Civil. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 145, 2007, p. 68).

da legislação comum. Por consequência, a transação acabaria por acarretar, a nosso ver, desvantagem substancial ao Estado, implicando, por consequência, o não exercício da competência conferida pelo artigo 171 do CTN¹⁰².

Nesse contexto, entendemos que a interpretação que mais se adéqua à finalidade da norma é a de que o *cumprimento* da obrigação assumida na transação pelo sujeito passivo extingue a obrigação tributária e, conseqüentemente, o crédito correspondente.

Nada obstante, a colocação, no artigo 171 do CTN, da extinção do crédito tributário como *consequência* da transação não pode, a nosso ver, ser simplesmente ignorada pelo instrumento introduzido, sob pena de violação à norma de competência. Nesse ponto, a norma especial se distancia da norma de caráter geral de direito civil, âmbito no qual pode haver uma transação que não importe em extinção de obrigação, mas apenas na eliminação do litígio.

2.3 Sentido do termo *determinação de litígio*

Um dos limites materiais impostos pela norma de competência do artigo 171 do CTN está encerrado na expressão “[...] transação que [...] importe em *determinação de litígio* [...]” (grifo nosso). O termo contrasta, em princípio, com a previsão do artigo 840 do Código Civil, no sentido de que é lícito às partes *prevenirem* ou *terminarem* o litígio através de mútuas concessões.

No entanto, o texto legal gera polêmica, na medida em que o termo *determinação* não é comumente utilizado na linguagem técnica, nem no discurso natural, como sinônimo de *terminação* (ato ou efeito de terminar-se), a despeito do radical em comum.

Por exemplo, constam de Aulete os seguintes sentidos para o termo *determinação*: demarcação, definição, indicação, explicação exata, resolução, decisão, prescrição, ordem, coragem¹⁰³.

Conforme De Plácido e Silva, o vocábulo em questão deriva de *determinatio*, que, por sua vez, deriva do verbo latino *determinare*, tendo acepção na *linguagem jurídica* de: a) exprimir ordem emanada de lei ou autoridade; b) demonstração que se faz sobre figura ou situação de uma coisa¹⁰⁴.

¹⁰² No capítulo 9, abordaremos as vantagens, desvantagens e o custo-benefício do exercício da competência outorgada pelo artigo 171 do CTN pelo legislador ordinário da União.

¹⁰³ *Dicionário Contemporâneo da Língua Portuguesa*. v. 5, 2. ed. São Paulo: Delta, 1970, s.v. *determinação*.

¹⁰⁴ *Vocabulário Jurídico*. Atualizado por Nagib Slaib Filho e Priscila Vasques Gomes. 31. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014, s.v. *determinação*.

Segundo Fábio Brun Goldschmidt, a maior parte da doutrina vem entendendo que houve mero erro de digitação no texto legal; aponta o autor que há, inclusive, edições do CTN com nota da editora esclarecendo que, a despeito da publicação no diário oficial com a redação *determinação*, acredita-se que o correto seria *terminação*¹⁰⁵.

Impende observar, contudo, que o jurista Rubens Gomes de Sousa, um dos idealizadores do Código Tributário Nacional, publicado em 1966, integrou a comissão responsável pela elaboração do Modelo de Código Tributário para a América Latina de 1967. O artigo 51 do modelo consagrou que “La transacción es admisible cuanto a la **determinación de los hechos** y no en cuanto al significado de la norma aplicable”¹⁰⁶; por se tratar de instituto controverso, não admitido em todos os países, a comissão decidiu admiti-lo para a *determinação* dos fatos, muitas vezes de difícil comprovação, e não para a interpretação normativa (*determinação* do direito).

Fábio Brun Goldschmidt atenta, então, para o fato de que a transação que visa apenas ao esclarecimento dos fatos assume um caráter distinto daquele que o instituto ostenta em nossa legislação civil, *in verbis*¹⁰⁷:

É de se verificar que nestes diplomas a transação assume forma bastante diversa da tradicional transação de direito civil, adotada em nosso país pelo CTN. Neles, a transação aparece como verdadeira forma de lançamento do débito, e se destina ao esclarecimento de fatos duvidosos. A matéria envolvida é unicamente de fato, e não de direito, como ocorre na legislação pátria. A transação, nos dois casos referidos, assemelha-se muito mais aos institutos do “concordato” italiano ou ao “convênio” equatoriano, que são acordos firmados entre a Administração e contribuinte para a determinação, esclarecimento ou apuração quantitativa de fatos, quando for impossível determinar com exatidão o montante do imposto devido (sem que se disponha ou acorde relativamente ao significado das normas aplicáveis) do que à transação do Direito Privado.

Assim, estamos com o referido autor ao concluir que, no ordenamento pátrio, o termo *determinação do litígio* vai muito além da mera alusão ao encerramento da controvérsia; temos que, de fato, a norma de competência admite que o instrumento introduzido preveja a transação para a pacificação de controvérsia, cujas concessões mútuas podem incidir tanto sobre a prova do fato jurídico quanto sobre a interpretação

¹⁰⁵ Arbitragem e Transação Tributária – Verificação de Compatibilidade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 48, 1999, p. 58.

¹⁰⁶ CASÁS, José Osvaldo. La Transacción y la Transacción en General en el Derecho Comparado. *Revista Internacional de Direito Tributário*, Belo Horizonte: Del Rey, v. 3, jan./jun. 2005, p. 78, grifo nosso.

¹⁰⁷ Op. cit., 1999, p. 59.

jurídica dos textos de direito positivo para a construção da norma aplicável, desde que o seu cumprimento resulte na extinção do crédito tributário.

No que toca ao termo *litígio*, é vocábulo que alude de modo genérico a conflito de interesses e, de forma específica, a conflito de interesses deduzido em sede *judicial*; não há motivos para que seja empregado em sua acepção restritiva, mormente tendo em conta que a interpretação mais ampla não prejudica o instituto¹⁰⁸, senão o fortalece. Assinala-se, ainda, que, na sua origem civilista, é instrumento de natureza eminentemente extrajudicial, sendo apenas levado à homologação do juiz, quando já existe processo judicial instaurado.

Hugo de Brito Machado assevera que, para que haja litígio entre Fisco e contribuinte, é necessário que aquele já tenha manifestado sua pretensão formalmente, por meio do processo administrativo¹⁰⁹, e que tal pretensão tenha sido impugnada pelo sujeito passivo¹¹⁰.

Nesse mesmo sentido, Paulo Cesar Conrado ensina que “[...] a impugnação administrativa é veículo introdutor do fato *conflito* [...]”¹¹¹ no processo administrativo tributário; destaca o autor, porém, que é possível que a legislação preveja, de forma expressa, o silêncio do sujeito passivo, após a notificação do lançamento, como “[...] veículo constitutivo da noção de conflito [...]”¹¹². Porém, na esfera federal, na qual centramos o presente estudo, o litígio administrativo é instaurado tão somente pela *impugnação* ao lançamento¹¹³, razão pela qual partiremos de tal premissa neste trabalho.

Concluimos, por conseguinte, que só há conflito de interesses quando estejam formalizadas, processualmente, em âmbito administrativo ou judicial, as pretensões contraditórias das partes.

¹⁰⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: linguagem e método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 580.

¹⁰⁹ Não se desconhece a existência de doutrina que advoga a impropriedade do uso do termo *processo* para a resolução de conflito de interesses na esfera administrativa, como bem aponta Fabiana Del Padre Tomé (*A Prova no Direito Tributário*. Versão digital. São Paulo: Noeses, 2012, posições 4531-4542). Entretanto, independentemente do termo utilizado, é importante apenas que se reconheça a necessidade de que esteja instaurado formalmente o conflito na seara administrativa para que seja realizada a transação.

¹¹⁰ A Transação no Direito Tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 75, dez. 2001, p. 63.

¹¹¹ *Processo Tributário*. 3. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 100.

¹¹² *Ibid.*, p. 107. O autor cita como exemplo a Lei do Estado de São Paulo n. 10.941/2001, a qual prevê que, após o decurso do prazo legal, com ou sem apresentação de defesa, o processo deve ser encaminhado ao órgão de julgamento de primeira instância administrativa.

¹¹³ “Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento” (Decreto 70.235/72).

2.4 Parcelamento

A partir da Lei Complementar 104/2001, o parcelamento passou a constituir causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, conforme artigo 151, VI, do CTN, e foi disciplinado no artigo 155-A e seguintes do mesmo Código. A modificação legislativa, na verdade, veio positivar um efeito que era inegável na prática,

[...] não apenas porque isso decorre da própria natureza do parcelamento (mediante o qual é assinado a devedor prazo para que este satisfaça em parcelas a obrigação que, por alguma razão, alega não poder pagar à vista), mas também porque o parcelamento nada mais é do que uma modalidade de moratória¹¹⁴.

O parcelamento, puro e simples, do débito tributário apenas suspende a sua exigibilidade até a quitação total e consequente extinção pelo pagamento; não se caracteriza como transação, porque não há concessões mútuas.

Todavia, questão tormentosa na doutrina e jurisprudência pátrias é se os programas de parcelamento instituídos pelo Poder Público federal (*e.g.*, Programa de Recuperação Fiscal (REFIS)) constituem modalidade de transação. Vejamos.

Em primeiro lugar, relevante atentar para o fato de que tais programas não preveem tão somente o fracionamento do débito em parcelas, com a correspondente dilação do prazo para pagamento pelo sujeito passivo. Tomando como exemplo o parcelamento instituído pela Lei 11.941/2009, verifica-se que foram concedidas reduções das multas de mora, de ofício e isolada, do encargo legal e dos juros de mora, em diferentes percentuais, que variaram de 20 a 100%, a depender do consectário e do prazo de pagamento¹¹⁵.

De outro lado, o contribuinte deve cumprir algumas condições para ser aceito no programa em comento, tais como: a) desistência de ações judiciais em curso discutindo os débitos e renúncia do direito sobre o qual se fundam as ações; b) confissão extrajudicial irrevogável e irretratável de todos os débitos.

Podem ser pagas ou parceladas, nos termos do parcelamento instituído em 2009, “[...] as dívidas vencidas até 30 de novembro de 2008, de pessoas físicas ou jurídicas, consolidadas pelo sujeito passivo, com exigibilidade suspensa ou não, inscritas ou não em dívida ativa, consideradas isoladamente, mesmo em fase de execução fiscal já ajuizada

¹¹⁴ A moratória é também causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário (art. 151, I, do CTN) e consiste na ampliação ou concessão de novo prazo para cumprimento da obrigação tributária (AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 409-411).

¹¹⁵ Artigo 1º, §3º, da Lei 11.960/2009.

[...]”¹¹⁶. Percebe-se, pois, que o programa de recuperação fiscal em questão abrange débitos tributários não questionados pelo contribuinte.

O parcelamento em questão foi regulamentado pela Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 6/2009; em seu artigo 21, constam hipóteses de *rescisão* do parcelamento, consistentes, em resumo, no inadimplemento das prestações, havendo tolerância de até trinta dias de atraso. A rescisão implica a exigibilidade imediata da totalidade dos débitos parcelados e o cancelamento dos benefícios concedidos. A portaria em comento, na verdade, apenas detalha as hipóteses previstas nos parágrafos 9º e 10 do artigo 1º da Lei 11.941/2009.

Pois bem. Temos que é inegável a existência de *concessões mútuas* pelo Estado e pelo contribuinte na hipótese. O Fisco abre mão de receber o pagamento integral das multas, juros de mora e encargo legal, os quais entende devidos; o contribuinte concorda com o pagamento integral do principal e parcial dos consectários¹¹⁷.

A exigência de renúncia ao direito é consequência lógica da concessão recíproca e de um acordo de vontades que objetiva a pacificação de uma controvérsia: se a parte pudesse rediscutir o direito do qual abriu mão na transação, sentido algum haveria na sua pactuação.

O fato de o contribuinte não se comprometer, necessariamente, ao pagamento à vista do débito tributário confessado não obsta, a nosso ver, que haja transação, pois a norma de competência do artigo 171 do CTN não traz tal exigência. Na linha do que defendemos no tópico 2.2, apenas o *cumprimento* da transação acarretará a *extinção* da obrigação e do correspondente crédito tributário; consoante a norma de competência, imprescindível apenas que o cumprimento da transação importe na extinção do litígio e do crédito tributário.

Para Igor Mauler Santiago e Frederico Menezes Breyner, nesses programas de parcelamento, o Fisco não faz qualquer concessão, porque sua atuação é estritamente vinculada aos termos da lei que os institui, limitando-se a verificar se o contribuinte que aderiu ao programa preencheu os requisitos legais, o que retiraria o caráter negocial essencial à transação¹¹⁸.

¹¹⁶ Artigo 1º, §2º, da Lei 11.941/2009.

¹¹⁷ Percebe-se que assim normalmente se dá em uma transação entre particulares. Simplificando: uma parte concorda em receber menos do que entende ter direito e a outra parte concorda em pagar além do que entende que deve.

¹¹⁸ Eficácia Suspensiva dos Embargos à Execução Fiscal em face do art. 739-A do Código de Processo Civil. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 145, 2007, p. 67.

Não podemos concordar com tal entendimento. O fato de as concessões mútuas efetuadas pelo Poder Público estarem previamente detalhadas em lei não altera a circunstância de que o Estado abriu mão de parcelas que entendia devidas, visando à extinção do crédito tributário, com a condição de que o contribuinte abrisse mão de discutir o restante das obrigações tributárias; é a denominada transação por adesão.

Ainda, como já adiantamos anteriormente, temos que, em sentido jurídico, o termo *transação* não se identifica com o sentido de *negociação*, de modo que a mera adesão aos termos legais do acordo não descaracteriza o pacto, até porque a lei em sentido formal é o instrumento por excelência de demonstração da vontade do Poder Público. Em relação à atuação vinculada ou discricionária do Fisco, debruçar-nos-emos sobre a questão mais detidamente adiante.

Hugo de Brito Machado assevera que, conquanto já tenha afirmado que o REFIS se tratava de espécie de transação tributária, passou a entender de modo diverso, tendo em vista que o programa contempla hipóteses de exclusão unilateral do contribuinte pela Fazenda, o que seria incompatível com a reciprocidade de concessões¹¹⁹.

Nada obstante, com a devida vênia, não vemos óbice que a Lei ou sua regulamentação preveja hipóteses de rescisão do acordo, ao qual o contribuinte aderirá se entender que lhe é vantajoso; ainda que haja um certo rigor nas exigências, não se pode perder de vista que os benefícios outorgados são bastante amplos.

É imprescindível, todavia, que as “regras do jogo” estejam postas de forma absolutamente clara, a fim de que o sujeito passivo não tenha dúvidas dos termos aos quais está aderindo e das suas obrigações no pacto. Temos que admitir, contudo, que, na prática, a regulamentação desses programas de parcelamento se tornou tão complexa quanto o restante da legislação tributária brasileira; em consequência, é expressivo o número de ações judiciais em que os contribuintes questionam a sua exclusão do programa, gerando uma nova litigiosidade.

Nesse contexto, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) tem se orientado no sentido de que equívocos meramente formais não teriam o condão de legitimar a exclusão do contribuinte de boa-fé que mantém o pagamento do parcelamento em dia¹²⁰.

¹¹⁹ Confissão e Transação no Direito Tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 159, 2008, p. 39.

¹²⁰ *E.g.*, REsp 1676935, Rel. Ministro Og Fernandes, Segunda Turma, julgado em 28/11/2017, publicado em 05/12/2017; REsp 1671118, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 03/08/2017, publicado em 09/10/2017.

A despeito de todo o exposto, não podemos perder de vista que a transação tem como pressuposto a existência de *litígio*, não se prestando, em âmbito tributário, como se viu no capítulo anterior, para prevenir o conflito. Ocorre que esses programas de parcelamento permitem a inclusão de quaisquer “débitos” ou “créditos” desde que vencidos até a data estipulada pela lei do parcelamento, fixada, em geral, poucos meses antes da sua publicação.

Ou seja, é possível depreender que não é necessário que esteja instaurado um conflito de interesses entre o Fisco e o contribuinte para que haja adesão ao programa; plenamente viável que o contribuinte reconheça o débito como devido, não apresente qualquer impugnação, porém não efetue o pagamento por opção financeira.

A jurisprudência do STJ tem se dividido quanto ao enquadramento dos programas especiais de parcelamento na categoria da transação. A Primeira Turma tem se mostrado favorável¹²¹; já a Segunda Turma tem se manifestado no sentido de que se trata de mero parcelamento¹²².

Em razão do exposto, entendemos que, por não ser a instauração de litígio entre as partes requisito para a adesão aos benefícios do programa de parcelamento pelo contribuinte, aludidos programas não se caracterizam como transação. É verdade que se trata de figura híbrida que, apesar de mesclar anistia e parcelamento, mediante concessões recíprocas entre Fazenda e sujeito passivo, para a futura extinção da obrigação tributária, não tem como objetivo precípuo a eliminação de litígios, que é característica essencial da transação. Certo é que, em consequência, litígios existentes serão eliminados e *prevenidos*; há casos, porém, que litígio algum haveria, seja porque o contribuinte acabaria por pagar espontaneamente o débito, seja porque a execução fiscal não seria ajuizada em razão do seu valor.

2.5 Remissão e anistia

A remissão e a anistia são figuras que, apesar de demonstrar alguma similaridade, foram tratadas de modo distinto pelo legislador complementar. A primeira, ao lado da

¹²¹ *E.g.*, REsp 1553005, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, julgado em 23/02/2016, publicado em 16/09/2016; AgRg no AREsp 679123, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, julgado em 23/06/2015, publicado em 05/08/2015.

¹²² *E.g.*, AgInt no AREsp 846476, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 12/04/2016, publicado em 18/04/2016; AgRg no AREsp 460122, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 20/03/2014, publicado em 28/03/2014.

transação, é causa de extinção do crédito tributário¹²³; a segunda, ao lado da isenção, causa de exclusão do crédito tributário¹²⁴.

Remissão é vocábulo que se origina do verbo *remitir*, significando *perdão*; no direito tributário, consubstancia o perdão, total ou parcial, do crédito tributário pelo Fisco. É imprescindível que o laço obrigacional entre Fisco e contribuinte tenha sido formalmente constituído por meio da linguagem competente, qual seja, o lançamento¹²⁵.

Conforme o artigo 172 do CTN, a remissão somente pode ser concedida pela autoridade administrativa com base em lei autorizadora; tal norma se baseia no interesse público, do qual adiante trataremos de forma detida, visto que não é dado à Fazenda “[...] abrir mão, *sponde propria* [...]” do recolhimento do tributo devido¹²⁶.

A norma de competência do artigo 172 do Código elenca as finalidades pelas quais o legislador tributário deve se guiar ao autorizar o perdão do crédito tributário, consistentes na situação econômica do sujeito passivo, erro ou ignorância escusáveis quanto à matéria de fato, diminuta importância do crédito, equidade de acordo com características pessoais ou materiais do caso, condições peculiares de determinada região. Luciano Amaro ressalta que a lei pode determinar a remissão, sem que haja necessidade de seu reconhecimento por despacho da autoridade competente¹²⁷.

A anistia, por sua vez, é o perdão das infrações e das penalidades pecuniárias. Nos termos do artigo 180 do CTN, abrange apenas as infrações cometidas antes da lei que a concede e não se aplica a atos que constituam crime ou contravenção ou praticados com dolo, fraude ou simulação; o inciso II do referido dispositivo legal estabelece que a anistia também não se aplica “[...] **salvo disposição** em contrário, às infrações resultantes de conluio entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas” (grifo nosso). Trata-se de incongruência do legislador complementar, na medida em que não parece haver sentido no tratamento diverso e mais brando conferido às hipóteses de conluio, admitindo disposição em contrário da lei regulamentadora¹²⁸.

¹²³ Artigo 156, IV, do CTN.

¹²⁴ Artigo 175, II, do CTN.

¹²⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: linguagem e método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 580-581.

¹²⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 1086.

¹²⁷ *Direito Tributário Brasileiro*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 420.

¹²⁸ *Ibid.*, p. 490. O autor exemplifica, com lucidez, que “[...] não há nenhuma consistência lógica em tirar do legislador a possibilidade de anistiar uma infração dolosa, e menos ainda em vedar essa possibilidade no caso de infrator solitário para, em seguida, admiti-la na hipótese de infração praticada mediante concerto doloso entre vários indivíduos (conluio)”.

O perdão pode ser concedido em caráter geral ou de forma limitada, nas situações especificadas pelo artigo 181, II, do CTN¹²⁹. A lei reguladora deve ser específica do ente tributante, não podendo regular outras matérias que não as enumeradas pelo artigo 150, §6º, da CF/88¹³⁰.

Luciano Amaro entende, ainda, que a anistia é o perdão da *infração tributária*, que acarreta, como consequência, a inaplicabilidade da sanção administrativa¹³¹. De outro lado, Paulo de Barros Carvalho assevera que a anistia fiscal consiste tanto no perdão pelo ilícito quanto no perdão da penalidade, não visualizando consequência prática na distinção, já que ambos implicarão extinção da sanção¹³².

Percebe-se, assim, que se trata de figuras que se distinguem da transação, porque não há qualquer *concessão* por parte do sujeito passivo, mas tão somente liberalidade por parte do Estado; cuida-se, pois, indiscutivelmente, de favores fiscais, estando submetidos à Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar 101/2000)¹³³.

2.6 Consulta fiscal

O procedimento de consulta fiscal não está regulado no Código Tributário Nacional; consta, porém, no Código, que não há incidência de juros de mora sobre o valor do crédito tributário não pago no vencimento, se estiver pendente de resposta *consulta* formulada pelo devedor, dentro do prazo legal para pagamento¹³⁴.

¹²⁹ “Art. 180. A anistia abrange exclusivamente as infrações cometidas anteriormente à vigência da lei que a concede, não se aplicando: I - aos atos qualificados em lei como crimes ou contravenções e aos que, mesmo sem essa qualificação, sejam praticados com dolo, fraude ou simulação pelo sujeito passivo ou por terceiro em benefício daquele; II - salvo disposição em contrário, às infrações resultantes de conluio entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas”.

¹³⁰ “§6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou 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 art. 155, §2.º, XII, g. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)”.

¹³¹ *Direito Tributário Brasileiro*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 485.

¹³² *Direito Tributário: linguagem e método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 619-620.

¹³³ “Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições: [...] §1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado”.

¹³⁴ “Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária. [...] §2º O disposto neste artigo não

Conforme os ensinamentos de Roque Antônio Carrazza, o pronunciamento da Administração, em processo de consulta, deve ser conclusivo, motivado e célere, a fim de obedecer a boa-fé do contribuinte e proporcionar a segurança jurídica buscada pelo instituto¹³⁵.

Na esfera federal, o processo de consulta está disciplinado no Decreto 70.235/72, que regulamenta o processo administrativo-fiscal. A consulta pode versar “[...] sobre dispositivos da legislação tributária aplicáveis a fato determinado”¹³⁶, donde se conclui que o consulente deve esclarecer ao Fisco os elementos que integram o antecedente da hipótese tributária sob consulta.

O resultado da consulta, por óbvio, vincula o Fisco aos seus termos¹³⁷, sob pena de restar excluída a utilidade do procedimento; nesse sentido, inclusive, já decidiu o STJ que, sendo a resposta da consulta vinculante, cabível a impetração de mandado de segurança preventivo contra o seu resultado¹³⁸.

A consulta, para obstar a fluência dos juros moratórios, deve ser formulada dentro do prazo de pagamento do tributo; é possível concluir, assim, que, quando a consulta é formulada pelo sujeito passivo, não há qualquer litígio instaurado entre as partes, diferenciando-se da transação tributária, que tem como escopo extinguir o conflito entre o Fisco e o particular.

A consulta adquire fundamental relevância diante da notória complexidade de que se reveste a legislação tributária pátria; atende, pois, ao contribuinte ou responsável, pois lhe permite demonstrar sua boa-fé e evitar a imposição de penalidades. É procedimento que pode vir a evitar conflitos, mas não é esse seu escopo principal, mesmo porque o devedor, discordando do entendimento do Fisco, poderá discutir o débito judicialmente.

Ademais, não há que se falar em concessões recíprocas de quaisquer das partes; a Administração tão somente esclarece ao devedor de boa-fé sua interpretação sobre a norma aplicável ao fato submetido à consulta; com a resposta, o sujeito passivo pode agir com *certeza* sobre o direito, ou seja, de forma segura. Justamente porque não há qualquer

se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.”

¹³⁵ *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 511.

¹³⁶ Art. 46 do Decreto 70.235/72.

¹³⁷ CARRAZZA, op. cit., p. 514.

¹³⁸ REsp 670601, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 10/06/2008, publicado em 19/06/2008; REsp 786473, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 19/10/2006, publicado em 31/10/2006.

concessão e não se trata de transação, não está o contribuinte obrigado a concordar com a solução dada pelo Poder Público.

2.7 Uma definição do conceito de *transação tributária*

Conforme exposto no capítulo precedente, não restam, hoje, maiores controvérsias sobre a natureza contratual da transação na esfera civil; resta perquirir, para a formulação de uma definição do conceito de *transação tributária*, se o instituto ostenta tal natureza também na seara fiscal.

A doutrina nacional e estrangeira muito debateu sobre a existência de contratos administrativos, os quais seriam firmados entre Estado e particulares. Oswaldo Aranha Bandeira de Mello foi um dos defensores da inexistência de *contratos* administrativos, argumentando que a *autonomia da vontade* é inerente a tal instituto, *in verbis*¹³⁹:

Ora, se essa relação jurídica se perfaz por acordo de vontades, mas o seu regime jurídico é disposto unilateralmente, por textos legais e atos complementares da Administração Pública, não se pode admiti-la como de caráter contratual. Configura ato jurídico bilateral, da moderna sistemática dos atos jurídicos dos autores alemães, acolhida na Itália, e que recebeu, por iniciativa de DUGUIT, como anteriormente salientado (Cf. ob. citada, vol. I, págs. 268-317), livre trânsito no direito público francês, e lhe atribuiu a denominação de ato união e se afirmou, no Direito Administrativo dos povos cultos.

Não se confunde com o contrato, em virtude da diversidade dos efeitos jurídicos que decorrem de cada um desses tipos distintos de ato: união e contrato. Poderá haver contrato, tão-somente quanto à equação econômico-financeira da concessão, como ato jurídico complementar e adjeto ao ato unilateral ou união de concessão.

Contudo, tem prevalecido, em nosso ordenamento jurídico, a posição doutrinária que admite a existência de *contratos administrativos*, sujeitos a um especial regime de direito público, que os distingue dos contratos firmados entre particulares¹⁴⁰. Maria Sylvia Zanella Di Pietro assevera que o contrato não é instituto exclusivo do direito privado, mas gênero que abarca também a espécie contrato de direito público¹⁴¹.

Temos que, de fato, a característica essencial da conotação do termo *contrato* reside na criação de vínculo obrigacional entre as partes, de acordo com a autonomia da vontade; esta, a nosso ver, caracteriza-se pela voluntariedade com a qual as partes acordam em contratar, independentemente da fonte das cláusulas contratuais (se elaboradas por

¹³⁹ *Princípios Gerais de Direito Administrativo*. v. 1. Rio de Janeiro: Forense, 1968, p. 607.

¹⁴⁰ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 28. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 298.

¹⁴¹ *Ibid.*, p. 299.

ambas as partes, por apenas uma delas – contrato de adesão – ou se têm por base a lei e atos regulamentares).

Pois bem, se a existência de contratos administrativos já se revelou polêmica, a existência de contratos fiscais, que seriam espécies daqueles, é ainda mais controvertida.

O dito contratualismo fiscal está ligado à possibilidade de negociação entre o Poder Público e o contribuinte sobre aspectos envolvendo matéria tributária, que seria uma tendência no direito tributário contemporâneo, em que se preza a busca pela eficiência na gestão administrativa e uma aproximação entre o Estado e os particulares. Em geral, a doutrina estrangeira diverge quanto à natureza contratual de instrumentos tidos como contratos fiscais, na medida em que alguns autores entendem que se trataria de meros atos unilaterais do Fisco, com compromissos de ambas as partes¹⁴².

Os principais argumentos contrários à possibilidade de o Fisco firmar contrato com o sujeito passivo são, em grande parte, coincidentes com aqueles utilizados para refutar, também, a possibilidade jurídica da transação tributária e serão explorados ao longo desse estudo¹⁴³; temos, contudo, que são irrelevantes para a elaboração de uma definição do conceito de *transação*, que deve tomar por base a norma de competência do artigo 171 do CTN e, supletivamente, as normas previstas para o instituto no Código Civil.

Parece-nos indiscutível que a transação não pode constituir um ato unilateral do Estado, na medida em que são indispensáveis concessões recíprocas e, logo, um ajuste de vontade entre as partes; ainda que tais concessões recíprocas estejam exaustivamente previstas em ato normativo, imprescindível será a manifestação de vontade expressa do contribuinte em aderir aos seus termos.

Assim, a despeito de todas as especulações acerca da admissibilidade de contratos fiscais, entendemos que o Código Tributário Nacional, ao elencar a transação como forma de extinção do crédito tributário, admitiu ao menos uma espécie de contrato entre o Fisco e o sujeito passivo.

Importante notar que parcela considerável das divergências em âmbito doutrinário se deve a ruídos na comunicação, em virtude de má compreensão na linguagem. Com efeito, a transação em matéria tributária não se amolda perfeitamente aos contratos firmados entre particulares ou aos contratos administrativos de prestação de serviços firmados pela Administração Pública; possui características próprias.

¹⁴² OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de Oliveira. *A Transação em Matéria Tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 50-53.

¹⁴³ *E.g.*, princípio da legalidade.

De qualquer sorte, entendemos que, não se tratando a transação de ato administrativo, em razão da sua bilateralidade, *contrato* é termo que abarca o ajuste de vontades entre Fisco e sujeito passivo para a extinção do litígio e, com o seu cumprimento, extinção do crédito tributário. Temos que o transporte do instituto do direito civil para o direito tributário não teve o condão de modificar a sua natureza contratual, a despeito das especiais características que ostenta nesse ramo jurídico.

Helena Taveira Torres discorda frontalmente da atribuição de caráter contratual à transação; vejamos seus ensinamentos¹⁴⁴:

Para dar contornos de aplicação do mecanismo em apreço e guardando vistas ao quanto alega a doutrina estrangeira a respeito, nenhuma razão assiste aqueles que querem ver no ato decisório do procedimento uma espécie de "contrato" entre o contribuinte e a Administração. Nada mais descabido. O que se verifica é tão só a ponência no sistema jurídico de uma norma individual e concreta, típico ato administrativo, por meio do qual o contribuinte chega a um entendimento prévio com a Administração, participando do procedimento. Mais não será que espécie de ato preparatório ou de revisão de lançamento tributário previamente praticado. O modo lógico de alcançar a decisão, por aproximação consensual e bilateral, mediante concurso de vontade das partes, com mútuo sacrifício de expectativas, não desnatura o resultado, qualificando-o como espécie de ato negocial.

Ousamos discordar do ilustre professor. Na esteira do que dispõe a norma de competência do artigo 171 do CTN, sujeito ativo e passivo podem conceder mutuamente para *determinação do litígio*, com vistas à extinção do crédito tributário. Temos, como já expusemos linhas acima, que o legislador complementar não admitiu a transação como forma de *prevenir* o litígio.

Nesse contexto, não há, a nosso ver, revisão do ato administrativo de lançamento pelo Estado com base no conteúdo da transação, e não mais na Lei; as partes concedem mutuamente para extinguir o conflito de interesses, estabelecido, em regra, a partir do lançamento de ofício, e não para modificar o conteúdo das disposições legais.

A partir da assinatura do termo de transação, as partes compõem o litígio e abrem mão de discutir a causa; caso houvesse revisão do lançamento, ao contrário, seria aberto novo prazo de impugnação ao contribuinte e não restaria extinto o litígio.

¹⁴⁴ Transação, arbitragem e conciliação judicial como medidas alternativas para resolução de conflitos entre administração e contribuintes: simplificação e eficiência administrativa. *Revista Fórum de Direito Tributário* – RFDT, Belo Horizonte, v. 1, n. 2, mar./abr. 2003, p. 14-15. Disponível em: <<http://www.bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdiCntd=12926>>. Acesso em: 6 fev. 2018.

Fixadas essas premissas e as anteriormente expostas nos tópicos precedentes, podemos formular a seguinte definição para a locução *transação tributária*: contrato firmado entre sujeito ativo e passivo da obrigação tributária, em que ambos fazem concessões sobre as suas pretensões, com a finalidade de extinguir conflito de interesses, nos exatos termos da lei regulamentadora, que não se confunde, por si só, com parcelamento, remissão, anistia ou consulta, e cujo cumprimento acarreta a extinção do crédito tributário.

3 ELEMENTOS DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA

3.1 Sujeitos competentes para transacionar

A norma de competência da transação tributária é expressa no sentido de que o instrumento introdutor da transação deve prescrever a autoridade competente para celebrar o pacto em nome do Estado¹⁴⁵.

A identificação do sujeito competente é de suma importância no processo de criação de normas, porquanto é ele quem cria o direito, ao introduzir uma norma no sistema de direito positivo¹⁴⁶; no caso da transação em matéria tributária, a autoridade competente constituirá uma norma individual e concreta¹⁴⁷ ao celebrar o ajuste de vontades com o sujeito passivo, devendo observar a norma de competência que lhe serve de fundamento de validade¹⁴⁸. Conforme ensina Tácio Lacerda Gama, “[...] é competente o sujeito que atende aos requisitos previstos pelo direito positivo para ser qualificado como tal. Só assim esse sujeito pode ser agente da enunciação de novos textos de direito positivo”¹⁴⁹.

No direito civil, a prática de atos jurídicos em sentido amplo, incluindo a celebração de contrato de transação, exige que os sujeitos detenham *capacidade*; a prática de atos administrativos¹⁵⁰ exige, por sua vez, *competência* do agente público¹⁵¹.

Ruy Cirne Lima ensina que “[...] competência *lato sensu* se denomina, em direito público, a medida do poder que a ordem jurídica assina a uma pessoa determinada”¹⁵². Para o autor gaúcho, a incompetência pode ser relativa, caso o agente se arrogue de competência

¹⁴⁵ Artigo 171, parágrafo único, do CTN: “Art. 171. [...] Parágrafo único. A lei indicará a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso”.

¹⁴⁶ GAMA, Tácio Lacerda. *Competência Tributária*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 68-69.

¹⁴⁷ Na esteira dos ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho: “[...] as normas gerais e abstratas não ferem diretamente as condutas intersubjetivas para regulá-las. Exigem o processo de positivação, vale dizer, reclamam a presença de norma individual e concreta a fim de que a disciplina prevista para a generalidade dos casos possa chegar ao sucesso efetivamente ocorrido, modalizando deonticamente as condutas. A mensagem do direito, neste processo jurídico-comunicacional, exige a tipificação no espaço e no tempo do comando normativo antecedente, bem como, no consequente, do indivíduo ou do grupo identificado de pessoas” (*Direito Tributário: linguagem e método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 175).

¹⁴⁸ A norma que serve de fundamento de validade para a transação deverá, por sua vez, observar a norma que lhe serve de fundamento de validade, que é aquela que se constrói a partir do artigo 171 do CTN.

¹⁴⁹ Op. cit., 2011, p. 70.

¹⁵⁰ Utilizada aqui a expressão em sentido amplo, abarcando também a celebração de contratos administrativos.

¹⁵¹ DI PIETRO, Maria Sylvania Zanella. *Direito Administrativo*. 28. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 246.

¹⁵² *Princípios de Direito Administrativo*. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982, p. 139.

pertencente a outro agente público, mas dentro do mesmo quadro de serviço da pessoa administrativa a que pertence¹⁵³.

O artigo 55 da Lei 9.784/99, que regula o processo administrativo em âmbito federal, estabelece que os defeitos sanáveis dos atos administrativos que não acarretem prejuízo a terceiros ou lesão ao interesse público podem ser convalidados. Já o artigo 59, I, do Decreto 70.235/72, que regula o processo administrativo-fiscal, também na esfera federal, prevê que são nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente.

A norma de competência, assim, indicará o agente público competente para exteriorizar a vontade administrativa, bem como os limites de tal competência. Nessa hipótese, entendemos que a incompetência do agente que firma o termo de transação é causa de invalidade, porém há possibilidade de o defeito ser sanado pela ratificação pela autoridade competente, já que, diferentemente de um auto de infração, por exemplo, não acarreta prejuízo a terceiros ou ao Poder Público.

Em regra, a competência administrativa, embora irrenunciável, é delegável, conforme o disposto no artigo 12 da Lei 9.784/99¹⁵⁴; o artigo 13 do mesmo diploma¹⁵⁵ elenca, porém, matérias que não podem ser objeto de delegação, dentre as quais se inclui aquelas que sejam de competência exclusiva do órgão ou autoridade. Sendo assim, considerando que a própria norma de competência fixa a necessidade de que o instrumento a ser introduzido da transação estabeleça o sujeito competente, forçoso concluir que essa competência é indelegável; parece-nos, ainda, que a lei pode possibilitar a delegação, desde que preveja, de antemão, as autoridades delegatárias.

É importante notar que quanto mais elevado o escalão da autoridade competente para a transação na hierarquia administrativa maior o grau de segurança do cumprimento dos requisitos legais na avença entabulada pelo Poder Público; nesse ponto, o mestre Aliomar Baleeiro destaca que o CTN prevê que a lei indicará a autoridade competente porque a transação é ato que exige “[...] critério elevado e prudência acurada”¹⁵⁶. Por outro lado, é preciso cuidado para que a necessidade de autorização, homologação ou assinatura

¹⁵³ *Princípios de Direito Administrativo*. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982, p. 145.

¹⁵⁴ “Art. 12. Um órgão administrativo e seu titular poderão, se não houver impedimento legal, delegar parte da sua competência a outros órgãos ou titulares, ainda que estes não lhe sejam hierarquicamente subordinados, quando for conveniente, em razão de circunstâncias de índole técnica, social, econômica, jurídica ou territorial.”

¹⁵⁵ “Art. 13. Não podem ser objeto de delegação: I - a edição de atos de caráter normativo; II - a decisão de recursos administrativos; III - as matérias de competência exclusiva do órgão ou autoridade.”

¹⁵⁶ *Direito tributário brasileiro*. Atualizada por Misabel Machado Derzi. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 1330.

do termo por única ou poucas autoridades na esfera federal, cuja competência se estende por todo o território nacional, não torne excessivamente complexa a utilização do instituto.

Hugo de Brito Machado destaca, ainda, que a lei ordinária deve “[...] atribuir competência para autorizar a transação somente a autoridade 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”¹⁵⁷.

Nesse sentido, o Projeto de Lei 5.082/2009¹⁵⁸ prevê a criação de uma Câmara Geral de Transação e Conciliação da Fazenda Nacional (CGTC), presidida pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, bem como Câmaras de Transação e Conciliação (CTC), compostas, paritariamente, por procuradores da fazenda nacional e auditores-fiscais da Receita Federal, designados pelo Ministro de Estado da Fazenda¹⁵⁹. Os integrantes devem possuir reputação ilibada, conhecimentos jurídicos, cotábeis e econômicos, mais de dez anos na carreira atual e habilitação em mediação e transação¹⁶⁰.

As transações previamente aprovadas pela CGTC, segundo a referida proposta, podem ser formalizadas por procuradores da fazenda nacional expressamente designados pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional¹⁶¹. Se os valores envolvidos na transação superarem um milhão de reais, será necessário parecer fundamentado e autorização expressa do Procurador-Geral da Fazenda Nacional; se superarem dez milhões de reais, além do parecer fundamentado daquela autoridade, é necessária anuência do Ministro de Estado da Fazenda¹⁶².

A despeito das críticas recebidas pelo projeto de lei em diversos pontos, entendemos que as disposições acima demonstram uma preocupação do legislador ordinário com o adequado cumprimento da delimitação do sujeito competente determinada pela norma de competência no parágrafo único do artigo 171 do CTN.

Helena Taveira Torres muito bem pontua que as câmaras de conciliação oferecem a segurança necessária para que o agente público não sinta receio de celebrar a transação e,

¹⁵⁷ A Transação no Direito Tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 75, dez. 2001, p. 65.

¹⁵⁸ Projeto de Lei que dispõe sobre a transação tributária em âmbito federal e que ficou sem tramitação de 2015 a 2018. Em 21/03/2018, o projeto foi desapensado do Projeto de Lei 2.412/2007 e foi enviado para a Comissão de Finanças e Tributação (CFT) em 09/04/2018, com designação de Relator em 25/04/2018.

¹⁵⁹ Artigo 49 do Projeto de Lei 5.082/2009.

¹⁶⁰ Artigo 49, §1º, do Projeto de Lei 5.082/2009.

¹⁶¹ Artigo 4º, §1º, do Projeto de Lei 5.082/2009.

¹⁶² Artigo 4, §4º, do Projeto de Lei 5.082/2009.

em consequência, de ser pessoalmente responsabilizado por órgãos de controle¹⁶³. Com efeito, é notório, na prática processual, que muitos advogados públicos se mostram resistentes à conciliação justamente pelo receio de investigação posterior, inexistindo qualquer incentivo para que se utilizem dos meios alternativos à solução de conflitos, mesmo quando disponíveis.

Nesse contexto, a colegialidade reforça a segurança na legalidade da transação tanto para os agentes públicos que a celebram em seus próprios nomes quanto para a sociedade.

Caso não haja a criação de câmaras de conciliação, é salutar que, ainda que não seja o procurador da fazenda nacional a autoridade competente para a celebração da transação, o procedimento preveja a emissão de parecer jurídico pela Procuradoria da Fazenda Nacional¹⁶⁴. A advocacia pública é, conforme artigos 131 e 132 da CF/88, função essencial à justiça, e a Procuradoria da Fazenda Nacional é responsável pela cobrança judicial e administrativa dos créditos da União. Dessa forma, o aval desse órgão jurídico, que atua no interesse da União, quanto à legalidade do procedimento, confere, sem sombra de dúvida, maior segurança na composição do litígio.

De outro lado, não restam maiores dúvidas de que será sujeito competente para celebrar a transação tanto o contribuinte quanto o responsável, na medida em que o próprio artigo 171 do CTN faz referência ao *sujeito passivo*, gênero que abarca as duas espécies de devedores¹⁶⁵. Sujeito passivo nada mais é aquele que tem o dever de cumprir a obrigação tributária principal ou acessória¹⁶⁶.

É importante atentar para as hipóteses de responsabilidade solidária e subsidiária. Sendo celebrada a transação por apenas um dos devedores, temos que os demais devem restar exonerados da obrigação, de forma análoga ao que ocorre com o pagamento, a

¹⁶³ Transação em matéria tributária e a nova execução fiscal administrativa. *Revista de Estudos Tributários*, v. 11, número especial, 2011, p. 53.

¹⁶⁴ Élcio Reis defende que o parecer da procuradoria, demonstrando o cabimento da transação, é imprescindível, restando demonstrado, assim, que não se trata de remissão ou anistia (Transação do Crédito Tributário e a Procuradoria Geral. *Revista Jurídica da Procuradoria-Geral da Fazenda Estadual*, n. 31, jul./set. 1998, p. 22).

¹⁶⁵ Diz o artigo 121, parágrafo único, do CTN: “Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se: I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei”.

¹⁶⁶ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 327.

remissão e a isenção, salvo se concedidas, essas duas últimas, em caráter pessoal¹⁶⁷. Esse também é o efeito que se dá nas obrigações solidárias objeto de transação na esfera civil¹⁶⁸.

Questão que se coloca, porém, diz respeito aos efeitos do descumprimento da transação quanto aos devedores que não participaram da avença. Parece-nos que, considerando que a transação não prejudica aos que nela não intervierem¹⁶⁹, não é possível que eventuais efeitos negativos do pacto descumprido (por exemplo, a impossibilidade de rediscussão da matéria em sede judicial) alcancem os sujeitos passivos que não participaram do acordo.

3.2 Aspecto temporal: a transação tributária extrajudicial e judicial

Conforme já exposto no capítulo 1 do presente trabalho, a transação, em matéria civil, é instituto eminentemente privado, de natureza contratual; podem, pois, as partes contratar havendo ou não litígio judicial instaurado. A única diferença é que, na pendência de demanda judicial, a transação deve ser feita por escritura pública ou por termo nos autos, a fim de que seja homologada pelo juízo da causa e extinto o processo.

Nessa ordem de ideias, não visualizamos motivos para que seja conferido tratamento diverso ao instituto na esfera tributária; a norma de competência não trouxe qualquer limitação nesse sentido, tendo em conta que o litígio a ser extinto pelas concessões mútuas pode se dar na esfera administrativa, consoante já expusemos linhas atrás.

As críticas à transação em âmbito administrativo se dão, em grande parte, em razão da ausência de intervenção do Poder Judiciário no procedimento; embora na homologação o juiz se limite a apreciar o cumprimento dos requisitos legais da avença, sem adentrar no mérito do acordo pactuado, o interesse público acaba sendo, em alguma medida, objeto de maior proteção com a submissão dos termos da transação à apreciação judicial.

Nada obstante, entendemos que a ausência de intervenção judicial no ajuste entre Fisco e contribuinte não deve ser óbice à admissão da transação extrajudicial, desde que,

¹⁶⁷ Nos termos do artigo 125 do CTN: “Art. 125. Salvo disposição de lei em contrário, são os seguintes os efeitos da solidariedade: I - o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais; II - a isenção ou remissão de crédito exonera todos os obrigados, salvo se outorgada pessoalmente a um deles, subsistindo, nesse caso, a solidariedade quanto aos demais pelo saldo; III - a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica aos demais”.

¹⁶⁸ Artigo 844 do Código Civil.

¹⁶⁹ Artigo 844 do Código Civil.

evidentemente, assim previsto na lei que regulamente o artigo 171 do CTN. Inclusive, na esteira do que argumentamos no tópico precedente, temos que a previsão de emissão de parecer ou autorização pela procuradoria da fazenda é capaz de conferir uma boa dose de segurança ao rito da transação, mormente por envolver órgão diverso daquele que tem a atribuição de fiscalizar o cumprimento das obrigações tributárias, e cujos servidores detêm conhecimentos jurídicos para avaliar a legalidade do acordo. Ademais, eventuais abusos e ilegalidades podem ser combatidos pela sociedade por meio de ação popular¹⁷⁰, ou pelo Ministério Público, ou mesmo pela pessoa jurídica de direito público interessada, por meio de ação de improbidade administrativa¹⁷¹.

3.3 Transação tributária extrajudicial e inafastabilidade de jurisdição

A garantia da inafastabilidade da jurisdição está insculpida no artigo 5º, inciso XXXV, da CF/88, o qual dispõe que “[...] a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”. Conforme ensina Fredie Didier Jr., o dispositivo consagra o “[...] direito fundamental de ação, de acesso ao Poder Judiciário, sem peias, condicionamentos ou quejandos, conquista histórica que surgiu a partir do momento em que, estando proibida a autotutela privada, assumiu o Estado o monopólio da jurisdição”¹⁷².

Na perspectiva atual, o direito constitucional de ação não mais é visto somente como o direito a uma sentença de mérito, envolvendo, também, o direito a um *processo justo*; esse, por sua vez, é “[...] concebido como aquele apto a proporcionar ao titular do direito a tutela adequada”¹⁷³.

O direito de acesso à justiça, pois, abarca “[...] todos os meios pelos quais as pessoas possam reivindicar seus direitos e/ou resolver seus litígios”¹⁷⁴. A inafastabilidade da jurisdição é, pois, uma das projeções do acesso à justiça, que vai além da existência de uma estrutura estatal para a prestação jurisdicional¹⁷⁵.

¹⁷⁰ Lei 4.717/65.

¹⁷¹ Lei 8.429/92.

¹⁷² Notas sobre a garantia constitucional do acesso à justiça: o princípio do direito de ação ou da inafastabilidade do poder judiciário. *Revista de Processo*. Versão digital, p. 23-31, 2002, p. 23.

¹⁷³ BEDAQUE, José Roberto dos Santos. *Efetividade do Processo e Técnica Processual*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 232.

¹⁷⁴ REICHELTL, Luis Alberto. O direito fundamental à inafastabilidade do controle jurisdicional e sua densificação no Novo CPC. *Revista de Processo*. Versão digital, 2016, p. 42.

¹⁷⁵ *Ibid.*, loc. cit.

A inafastabilidade do controle jurisdicional é garantia que se coloca em favor do lesado, não podendo a lei impedir que este leve sua pretensão a juízo. Ademais, como visto acima, o princípio transcende a mera concepção formalista de acesso ao Judiciário, tratando-se de “[...] mandamento derivado da instrumentalidade do processo que importe na possibilidade de o cidadão ter acesso a resultados justos, independente dos órgãos que os promovam, isto é, os resultados podem advir de vias judiciais ou extrajudiciais [...]”¹⁷⁶.

Assim, o entendimento jurisprudencial se firmou no sentido de que a manifestação livre e consciente do titular do direito que opta por outro meio de solução do conflito, incompatível com a jurisdição, não viola o direito constitucional de ação. Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal decidiu pela constitucionalidade da Lei de Arbitragem (Lei 9.307/96), ao entendimento de que inexistente conflito com a universalidade da jurisdição do Poder Judiciário¹⁷⁷. Como já visto no capítulo 1 deste trabalho, a escolha por um meio de resolução de conflitos autocompositivo ou pela arbitragem faz pressupor a renúncia das partes à solução pelo método jurisdicional, sob pena de as outras formas se tornarem inúteis.

Dessa forma, assim como a sentença arbitral é plenamente aceita como substituta do provimento jurisdicional, diante da eleição das partes pelo foro arbitral, também deve ser a transação pactuada¹⁷⁸. Tanto assim o é que o contrato de transação é título executivo extrajudicial¹⁷⁹ e a sentença que homologa a transação é título executivo judicial¹⁸⁰.

Na mesma linha de pensamento, o Código de Processo Civil de 2015 repete em seu artigo 3º a norma constitucional acima mencionada e, nos parágrafos, assinala que a arbitragem é admitida na forma da lei e que os métodos consensuais de solução dos conflitos devem ser incentivados pelo juiz, pelo membro do Ministério Público e pelos advogados e defensores das partes; o dispositivo legal assinala que tal estímulo deve ocorrer, *inclusive*, no curso do processo judicial, sendo possível concluir que o legislador pressupôs sua ocorrência também em âmbito extrajudicial¹⁸¹.

¹⁷⁶ FONSECA, Reynaldo Soares da. A alternativa da conciliação: reflexões sobre o acesso e a saída da justiça federal. In: GABBAY, Daniela Monteiro; TAKAHASHI, Bruno. *Justiça Federal: inovações nos mecanismos consensuais de conflitos*. Brasília: Gazeta Jurídica, 2014, p. 99-100.

¹⁷⁷ AgR em SE 5206, Rel. Ministro Sepúlveda Pertence, Tribunal Pleno, julgado em 12/12/2001, publicado em 30/04/2004.

¹⁷⁸ CATARINO, João Ricardo; ROSSINI, Guilherme de Mello. A transação tributária e o mito da (in)disponibilidade dos interesses fazendários. *Revista da AGU*, v. 15, n. 2, 2016, p. 161.

¹⁷⁹ Artigo 784, IV, do CPC/2015.

¹⁸⁰ Artigo 515, II e III, do CPC/2015.

¹⁸¹ “Art. 3º Não se excluirá da apreciação jurisdicional ameaça ou lesão a direito. §1º É permitida a arbitragem, na forma da lei. §2º O Estado promoverá, sempre que possível, a solução consensual dos

Importante notar, ainda, que o legislador processual civil fez uma escolha consciente por um sistema multiportas de solução de conflitos, reconhecendo expressamente outros meios como igualmente adequados à garantia de justiça¹⁸². Como bem ressalta Luiz Mathias Rocha Brandão¹⁸³:

Ao contrário de afrontada, a reserva da jurisdição é reforçada com a adoção de novos modelos de resolução de conflitos. De fato, o Judiciário passa a intervir quando efetivamente seja necessária a sua intervenção, ganhando-se em agilidade e efetividade (máxima satisfação das partes com o mínimo de custo e em tempo razoável).

Por conseguinte, a escolha dessas outras formas de resolução do litígio (ditas “alternativas”) implica, inevitavelmente, na renúncia à jurisdição heterocompositiva estatal e, desde que a vontade expressada seja plenamente livre e consciente, não vulnera, a nosso ver, a cláusula constitucional de inafastabilidade do Poder Judiciário.

Portanto, entendemos que não há vedação constitucional ou legal à admissão da transação extrajudicial em matéria tributária.

3.4 O fato jurídico tributário como pressuposto à transação

Uma vez firmada a premissa de que é possível que a transação tributária ocorra sem que tenha sido instaurado litígio judicial, a questão que se coloca é sobre a possibilidade de as partes concederem mutuamente antes da ocorrência do fato jurídico tributário.

A norma jurídica tributária, como todas as outras normas jurídicas, é proposição prescritiva que se reveste de um juízo implicacional, associando possível dado fático a uma relação jurídica¹⁸⁴. Nesse ponto, fala-se em uma homogeneidade sintática das normas jurídicas, uma vez que ostentam sempre a mesma *estrutura*, variando tão somente o seu conteúdo (heterogeneidade semântica)^{185,186}.

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

¹⁸² REICHEL, Luis Alberto. O direito fundamental à inafastabilidade do controle jurisdicional e sua densificação no Novo CPC. *Revista de Processo*. Versão digital, p. 41-58, 2016, p. 48.

¹⁸³ Desafios contemporâneos da autocomposição de conflitos tributários e o novo código de processo civil brasileiro. *Revista da PGFN*, ano V, n. 9, p. 57-75, 2016, p. 65.

¹⁸⁴ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 34.

¹⁸⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: linguagem e método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 135.

¹⁸⁶ De forma bastante resumida, podemos dizer que a norma jurídica dita *completa* terá uma estrutura dual; é sempre composta pela norma primária – definidora de uma conduta permitida, proibida ou obrigatória – e pela norma secundária – que estatui a sanção pelo descumprimento da conduta prevista na norma

Toda norma jurídica, em resumo, diz que, se verificado o antecedente, deve-ser o consequente. Esse *dever-ser* é responsável pela relação de imputabilidade deôntica, que se contrapõe à relação de causalidade do *ser*; as proposições antecedente e consequente são postas por um ato de autoridade do sujeito que legisla, o qual conecta um fato de possível ocorrência à uma relação jurídica que prescreve uma conduta permitida, proibida ou obrigatória.¹⁸⁷

O antecedente da norma tributária juridiciza um fato social, elegendo as características suficientes e necessárias do evento do mundo real para a ocorrência do fato jurídico tributário.

Antonio Souza Ribas defende que a participação do contribuinte na identificação dos fatos jurídico-tributários não ostenta caráter contratual, sendo tão somente expressão do direito de participação do cidadão no processo administrativo¹⁸⁸.

Parece-nos, contudo, que permitir que as partes façam concessões mútuas de forma a modificar o fato jurídico tributário, implicando a transmutação do próprio ato de lançamento, consistiria em admitir que o Fisco e o sujeito passivo efetivamente alterassem o conteúdo das normas jurídicas tributárias, através do consenso. Entretanto, na hipótese de as concessões mútuas recaírem sobre a *prova* do fato jurídico, parece-nos que a conclusão seria outra, hipótese que exploraremos com mais vagar adiante.

De outro lado, destacamos, a título de exemplo, que há muito o direito positivo italiano prevê instrumentos para determinação do valor devido, no ato de lançamento, com a participação do contribuinte.

O *concordato* já era previsto desde 1907 na Itália como forma de determinação da renda imponível mediante acordo entre as partes¹⁸⁹; muito se controverteu na doutrina italiana sobre a natureza desse instituto. A doutrina mais tradicional defendia que não possuía natureza contratual, constituindo ato unilateral soberano do Estado, para o qual apenas colaborava o contribuinte; outros, porém, viam no instituto a figura da transação

primária. Tais normas possuem a mesma estrutura sintática, variando apenas o seu conteúdo semântico (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: linguagem e método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 132-138); por essa razão, centrar-nos-emos na norma primária, cientes, porém, de que idêntica estrutura ostenta a norma secundária.

¹⁸⁷ Ibid., p. 130-131.

¹⁸⁸ Arbitragem como meio alternativo na solução de controvérsias tributárias. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 13, n. 60, p. 223-247, 2005.

¹⁸⁹ MORAIS, Carlo Yuri Araújo. Transação e arbitragem em matéria tributária: a experiência estrangeira e sua aplicabilidade ao direito brasileiro. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco. *Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mario da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 493-494.

contratual, já que havia concessões recíprocas das partes sobre questões de fato para alcançar um consenso sobre o montante devido¹⁹⁰.

A figura do *concordato* foi praticamente extinta no direito italiano e hoje tem-se o *accertamento con adesione*, o qual permite a participação do contribuinte no lançamento tributário. Assim o descreve Phelippe Toledo Pires de Oliveira¹⁹¹:

Trata-se de um acordo que ocorre durante a **fase administrativa** do procedimento de lançamento. Assim é que, efetuada a proposta de lançamento pelo Fisco, o contribuinte poderá impugná-lo, questionando seu fundamento e apresentando as provas a seu favor. Uma vez efetuado o lançamento contendo o valor a ser cobrado, as partes (Fisco e contribuinte) poderão celebrar um acordo em que se defina o valor devido, hipótese em que o contribuinte adere ao lançamento.

O *accertamento con adesione* é bastante amplo. Não está adstrito a requisitos, nem a modalidades específicas de lançamento. Ademais, pode ele abranger diversas espécies de tributo, bem como vários períodos de apuração. A iniciativa para sua celebração pode ser do contribuinte ou do Fisco.

Helena Taveira Torres pontua que a Itália alcançou um cumprimento espontâneo por autolancamento de 99,58% e que o estoque de aproximadamente dois milhões e meio de processos foi reduzido para apenas quinhentos e dois mil processos em curso em 2005¹⁹². Hugo de Brito Machado também afirma que “[...] a possibilidade de acordo no âmbito do lançamento tributário pode ser um meio extremamente eficiente para a redução do exagerado número de processos, com evidente proveito para as partes”¹⁹³.

De qualquer sorte, ainda que se entendessem superados os óbices antes apontados, certo é que a norma de competência pátria limitou a transação em matéria tributária à extinção dos litígios, não admitindo o instituto como forma de prevenir conflitos; dessa forma, a despeito de eventuais vantagens na admissão de instituto similar ao *accertamento con adesione* italiano, temos que não há amparo legal para sua adoção no direito positivo brasileiro, enquanto em vigor a redação atual do artigo 171 do CTN.

¹⁹⁰ CASÁS, José Osvaldo. La Transacción y la Transacción en General en el Derecho Comparado. *Revista Internacional de Direito Tributário*, Belo Horizonte: Del Rey, v. 3, jan./jun. 2005, p. 91.

¹⁹¹ *A Transação em Matéria Tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 76.

¹⁹² Transação em matéria tributária e a nova execução fiscal administrativa. *Revista de Estudos Tributários*, v. 11, número especial, 2011, p. 55.

¹⁹³ Transação e arbitragem no âmbito tributário. In: SARAIVA FILHO, Osvaldo Othon Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco. *Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mario da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 127.

3.5 Aspecto espacial: local da transação

Consoante ensina Tácio Lacerda Gama, “[...] toda ação prevista normativamente, cujo núcleo é um verbo, tem quatro âmbitos de vigência”¹⁹⁴, os quais correspondem ao sujeito (âmbito subjetivo) e ao predicado (âmbito material em sentido estrito), bem como às condições de espaço e de tempo em que se pratica a ação (âmbitos espacial e temporal). Esses âmbitos de vigência nem sempre são delimitados com precisão e quanto mais geral e abstrata for a norma, mais indeterminados serão tais aspectos¹⁹⁵.

Assim, na maior parte dos casos, o âmbito de vigência espacial da norma é inferido a partir de um conjunto de proposições, não estando expresso na norma de competência¹⁹⁶.

A competência tributária da União se estende por todo o território nacional, de modo que a transação pode se dar em qualquer local dentro das fronteiras do país. Já a competência dos demais entes federativos se limita ao seu espaço territorial. Tal conclusão decorre do próprio princípio federativo¹⁹⁷, sempre com obediência à repartição das competências delimitadas no texto constitucional, conforme artigos 21 a 24 e 153 a 156, todos da CF/88.

Roque Antônio Carrazza atenta para o fato de que o constituinte, em relação aos Estados, Distrito Federal e Municípios, repartiu as competências não apenas de acordo com um critério material, mas também *territorial*; dessa forma, as leis tributárias possuem vigência apenas nos limites do território do ente federativo que as editou¹⁹⁸.

Além disso, é importante notar que o âmbito de vigência espacial de uma norma tributária em sentido amplo nem sempre se confunde com o critério espacial da norma tributária em sentido estrito¹⁹⁹. Por exemplo, ao instituir o Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana (IPTU), a sua legislação terá aplicabilidade em todo o território do respectivo município, porém o critério espacial da regra-matriz de incidência tributária é o perímetro urbano²⁰⁰.

Na esfera federal, na qual se centra o presente estudo, o instrumento introduzido nos termos da norma de competência construída a partir do artigo 171 do CTN deverá

¹⁹⁴ *Competência Tributária*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 64.

¹⁹⁵ *Ibid.*, loc. cit.

¹⁹⁶ *Ibid.*, loc. cit.

¹⁹⁷ Art. 1º da CF/88.

¹⁹⁸ *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 764-765.

¹⁹⁹ *Ibid.*, p. 765.

²⁰⁰ BECHO, Renato Lopes. *Lições de Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 138.

delimitar o aspecto espacial da transação, de forma expressa ou implícita; tal referência dependerá precisamente do modelo adotado pelo legislador ordinário, o qual possui certa liberdade nesse particular. Por exemplo, se houver a instalação de câmaras regionais de conciliação, a depender da forma prevista para o procedimento, é possível que o colegiado tenha competência para autorizar a avença envolvendo tributos objeto de auto de infração por autoridades fiscais subordinadas a delegacias da Receita Federal distintas, na mesma região. As possibilidades são infinitas e “[...] o aludido critério [espacial] pode representar matéria-prima inestimável para o trabalho legislativo de disciplina do relacionamento inter-regional [...]”²⁰¹.

Nos termos do artigo 515, §2º, do CPC/2015, “[...] a autocomposição judicial pode envolver sujeito estranho ao processo e versar sobre relação jurídica que não tenha sido deduzida em juízo”; ou seja, em Juízo, os limites da lide instaurada originalmente podem ser ampliados no procedimento de conciliação, culminando em transação envolvendo questões e/ou pessoas originalmente estranhas à demanda.

É importante observar, porém, que, no processo comum, envolvendo direitos privados, prevalece a autonomia da vontade das partes; no direito público, por outro lado, os procuradores, nos processos judiciais, representam a vontade estatal, sempre em obediência aos ditames legais e visando ao atendimento do interesse público.

Nesse contexto, entendemos que, salvo disposição legal em contrário, a norma acima mencionada não tem aplicabilidade nas execuções fiscais, cuja finalidade se restringe à cobrança dos débitos objeto da certidão de dívida ativa ajuizada. Nas demandas propostas pelos contribuintes, se inexistente norma especial, a competência do procurador da fazenda nacional deverá ser observada, não podendo conceder mutuamente em relação a débitos que não estão inscritos em dívida ativa ou cuja execução seja atribuição de outro procurador. Frisamos, porém, que não há óbice à edição de normas regulando especificamente tais situações e dispondo de modo diverso.

Outrossim, a partir do momento em que o crédito tributário é encaminhado para cobrança e inscrição em dívida ativa, parece-nos que cessa eventual competência da Receita Federal para a celebração de transação, na medida em que encerrada sua atividade administrativa com a “constituição definitiva”²⁰² do crédito tributário. Passa, assim, a ser

²⁰¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: linguagem e método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 490.

²⁰² Nesse particular, importante a lição de Paulo de Barros Carvalho, no sentido de que não há cabimento na dicotomia “lançamento definitivo e provisório”, na medida em que o lançamento satisfaz todos os

responsabilidade da Procuradoria da Fazenda Nacional a cobrança e, conseqüentemente, eventual transação nos termos da lei introduzida.

requisitos para configurar um ato administrativo e a possibilidade de modificação posterior em sede administrativa ou judicial não transmuta sua natureza (*Curso de Direito Tributário*. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 394).

4 A REGULAMENTAÇÃO DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA E OS LIMITES DA ATUAÇÃO DO AGENTE PÚBLICO

4.1 Atos administrativos vinculados e discricionários

As pessoas administrativas praticam atos jurídicos no exercício de suas atividades, os quais estão sujeitos a um regime jurídico próprio do Direito Administrativo²⁰³. A controvérsia acerca da definição do conceito de *ato administrativo* refoge ao escopo do presente trabalho; por ora, importa pontuar que, a depender da amplitude da definição adotada, os atos bilaterais, como os contratos, poderão ser enquadrados como atos administrativos²⁰⁴.

Uma das características do regime jurídico de direito público a que se submetem os atos administrativos é a prática, pelo agente público, apenas do que está permitido pela lei, em obediência ao princípio da legalidade, insculpido no artigo 37 da Constituição Federal²⁰⁵. Nas palavras do mestre Oswaldo Aranha Bandeira de Mello²⁰⁶:

Observe-se, os atos administrativos executivos estão sempre limitados por atos administrativos normativos, ou, melhor dizendo, os atos administrativos têm o seu exercício condicionado por leis e regulamentos, pois a Administração Pública só pode agir na conformidade dos textos normativos. Enquanto o ato jurídico privado é regido pelo princípio da autonomia da vontade, segundo o qual o particular pode formá-lo, a seu líbido, desde que não vá de encontro à lei; o ato administrativo deve estar sempre baseado na lei e a autoridade administrativa não pode querer senão o que a lei permite e na medida em que o permite.

Como ensina Maria Sylvia Zanella Di Pietro, isto “[...] significa que os poderes que exerce o administrador público são **regrados** pelo sistema jurídico vigente. Não pode a autoridade ultrapassar os limites que a lei traça à sua atividade, sob pena de ilegalidade”²⁰⁷.

Sob essa ótica, todos os atos administrativos são *vinculados* ao que dispõe a norma jurídica que autoriza a sua prática²⁰⁸, na medida em que a *discricionariedade*,

²⁰³ LIMA, Ruy Cirne. *Princípios de Direito Administrativo*. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982, p. 86.

²⁰⁴ *Ibid.*, p. 88.

²⁰⁵ Ao contrário dos particulares, a quem está implicitamente permitida a prática de tudo que não está proibido pela lei, nos termos do artigo 5º, II, da CF/88.

²⁰⁶ *Princípios Gerais de Direito Administrativo*. v. 1. Rio de Janeiro: Forense, 1968, p. 424.

²⁰⁷ *Direito Administrativo*. 28. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 255, grifo do autor.

²⁰⁸ Ruy Cirne Lima classifica os atos administrativos em executivos (mera execução da lei ou do regulamento), facultativos (autoridade administrativa pode decidir se pratica ou não o ato, mas não como praticá-lo) e discricionários (autoridade administrativa possui liberdade de determinação quanto ao destinatário, objeto ou fim do ato administrativo) (*Princípios de Direito Administrativo*. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982, p. 90-91).

opondo-se à noção de arbitrariedade (conduta ilegal), “[...] é exercida no interior dos mandamentos legais. A discricionariedade, portanto, é produto de um Estado onde existe a submissão à legalidade.”²⁰⁹.

O mestre Oswaldo Aranha Bandeira de Mello, na década de 60, já apontava que o poder discricionário não se confunde com o poder arbitrário, sendo o ato discricionário limitado aos motivos determinantes que conduziram à sua prática e orientado sempre ao cumprimento de uma finalidade pública²¹⁰.

Nada obstante, as normas de competência que servem de fundamento de validade para a prática de atos administrativos, como já vimos em capítulo precedente, podem ser mais ou menos gerais e abstratas até que se alcance a norma individual e concreta. Assim, quando a norma geral e abstrata é veiculada por lei em sentido formal, esta pode deixar espaços livres para o modo de atuação do administrador, casos em que se classifica o ato como *discricionário*²¹¹.

Esses espaços de discricionariedade são deixados pelo legislador ao administrador, para que este possa escolher a solução que melhor atenda à finalidade pública, diante das peculiaridades do caso concreto, conforme critérios de conveniência e oportunidade, sem ficar amarrado a uma solução previamente estipulada pelo legislador²¹².

Diogo de Figueiredo Moreira Neto assevera que “A *estrita vinculação à lei* da ação administrativa pública, como ideal de um Direito Administrativo apenas em sua origem, revolucionária e napoleônica, cedeu a sucessivas *flexibilizações das escolhas administrativas* nos dois séculos subsequentes”; acrescenta que a razão de tal flexibilização residiu justamente na crescente impossibilidade de antecipação de todos os aspectos da forma de atuação do Poder Público²¹³. Portanto, a abertura decorrente da discricionariedade multiplica “[...] as opções administrativas legais de uma escolha pública executiva”²¹⁴.

²⁰⁹ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Discricionariedade Administrativa. *Revista Trimestral de Direito Público*, São Paulo: Malheiros, n. 60, 2007, p. 105.

²¹⁰ *Princípios Gerais de Direito Administrativo*. v. 1. Rio de Janeiro: Forense, 1968, p. 423.

²¹¹ DI PIETRO, Maria Sylvania Zanella. *Direito Administrativo*. 28. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 256.

²¹² MELLO, op. cit., p. 111-115.

²¹³ Discricionariedade administrativa das autoridades reguladoras e aplicação das normas punitivas. *Fórum Administrativo* - FA, Belo Horizonte, ano 10, n. 115, set. 2010, p. 02. Disponível em: <<http://www.bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdiCntd=69248>>. Acesso em: 3 maio 2018.

²¹⁴ *Ibid.*, p. 03.

O espaço de discricionariedade deixado ao agente público pode ser mais ou menos amplo, mas nunca é total; em relação ao sujeito, à finalidade e à forma, o ato administrativo é, em regra, vinculado. Nesse sentido, explica Di Pietro²¹⁵:

Com relação ao **sujeito**, o ato é sempre vinculado; só pode praticá-lo aquele a quem a lei conferiu competência. No que diz respeito à **finalidade**, também existe **vinculação** e não discricionariedade, se bem que a matéria mereça ser analisada com cuidado. [...] Com relação à **forma**, os atos são em geral vinculados porque a lei previamente a define, estabelecendo, por exemplo, que serão expressos por meio de decreto, de resolução, de portaria etc. Eventualmente, a lei prevê mais de uma forma possível para praticar o mesmo ato [...].

Por conseguinte, a margem de liberdade conferida pelo legislador ao agente público usualmente reside no motivo e no conteúdo do ato administrativo no entendimento da referida autora²¹⁶.

Celso Antônio Bandeira de Mello, por sua vez, defende que não há *ato discricionário*, uma vez que, se quanto a parte dos seus elementos o ato é vinculado, não se poderia nominá-lo *discricionário*²¹⁷; para o autor, o que existe é o exercício de competência *discricionária*, que só é legítimo se o ato for orientado à satisfação da finalidade pública²¹⁸.

Independentemente da nomenclatura adotada, não há dúvida de que inexistente ato absolutamente discricionário, porquanto a competência e a finalidade são elementos que estão sempre vinculados à lei, compelindo o agente público a realizar o interesse público perseguido pela norma que lhe outorga competência.

Denomina-se *mérito* do ato administrativo justamente o espaço de liberdade deixado ao agente público para determinar o modo, as condições e os termos do seu objeto, conforme critérios de conveniência e oportunidade²¹⁹. Consoante o ensinamento de Alexandre de Moraes, o mérito “[...] deve ser entendido como juízo de conveniência e oportunidade do administrador, que poderá, entre as hipóteses constitucional, legal,

²¹⁵ *Direito Administrativo*. 28. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 257-258, grifos do autor.

²¹⁶ *Ibid.*, p. 258.

²¹⁷ Discricionariedade Administrativa. *Revista Trimestral de Direito Público*, São Paulo: Malheiros, n. 60, 2007, p. 106.

²¹⁸ *Ibid.*, p. 114.

²¹⁹ CARVALHO FILHO, José Dos Santos. *Manual de Direito Administrativo*. 25. ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 109.

eficiente e moralmente admissíveis, escolher aquela que entenda como a melhor para o interesse público”²²⁰.

Nesse contexto, a doutrina e a jurisprudência se consolidaram no sentido de que o *mérito* do ato administrativo não é sindicável pelo Poder Judiciário²²¹, conforme ensinam Carlos Ari Sunfeld e Jacinto Arruda Câmara²²²:

[...] significa dizer que, nos casos em que a lei conferiu ao administrador a competência para escolher a melhor decisão entre várias juridicamente admitidas, acabou por lhe atribuir competência típica da função administrativa, impossível de ser substituída por critérios de conveniência do órgão jurisdicional.

É importante notar que a doutrina avançou para concluir que, em relação aos aspectos vinculados do ato administrativo dito discricionário, sempre haverá a possibilidade do controle de legalidade pelo Poder Judiciário²²³, pois não há margem de escolha da Administração nesses pontos. Como ensinam Juarez Freitas e Rafael Martins Costa Moreira²²⁴:

Dito isso, a discricionarieidade administrativa, em que pese conferir ao administrador margem de liberdade para escolher entre alternativas legítimas, não admite liberdade por agir conforme a vontade individual ou as preferências eviesadas. A discricionarieidade tem que ser exercida, com equilíbrio dinâmico, a favor do projeto da Constituição: está vinculada à lei e ao Direito, e não se confunde com o desempenho irrefreado de prerrogativas estatais.

Assim, não há que se falar em absoluta falta de controle dos atos administrativos que possuam tal margem de discricionarieidade²²⁵. A necessidade do controle jurisdicional do ato administrativo no que toca à sua legalidade é indispensável ao próprio Estado de Direito, sendo a inafastabilidade da jurisdição direito fundamental²²⁶.

²²⁰ Princípio da eficiência e controle jurisdicional dos atos administrativos discricionários. *Revista de Direito Administrativo*, n. 243, 2006, p. 17.

²²¹ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 28. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 260.

²²² CÂMARA, Jacintho Arruda; SUNDFELD, Carlos Ari. Controle judicial dos atos administrativos: as questões técnicas e os limites da tutela de urgência. *Interesse Público – IP*, Belo Horizonte, ano 4, n. 16, out./dez. 2002, p. 02. Disponível em: <<http://www.bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdicntd=51178>>. Acesso em: 3 maio 2018.

²²³ DI PIETRO, op. cit., p. 260.

²²⁴ Decisões administrativas: conceito e controle judicial da motivação suficiente. *Interesse Público – IP*, Belo Horizonte, v. 17, n. 91, 2015, p. 22.

²²⁵ CÂMARA; SUNDFELD, op. cit., loc. cit.

²²⁶ FIGUEIREDO, Lúcia Valle. Controle Jurisdicional da Administração Pública, Belo Horizonte, *Interesse Público – IP*, Belo Horizonte, v. 3, n. 9, jan./mar. 2001, p. 01-02. Disponível em: <<http://www.bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdicntd=51517>>. Acesso em: 3 maio 2018.

No que toca à necessidade de motivação dos atos administrativos, é imperioso traçar, em primeiro lugar, a distinção entre aquela e o motivo do ato. “Motivo é o pressuposto de fato e de direito que serve de fundamento ao ato administrativo” e não se confunde com a *motivação*, que é a *exposição* de tal pressuposto pela Administração²²⁷.

Há severa divergência na doutrina quanto à necessidade de motivação dos atos administrativos, sejam vinculados ou discricionários, refogindo ao escopo do presente estudo adentrar em tais minúcias; porém, entendemos oportuno destacar que se tem caminhado, cada vez mais, para a exigência de que o Poder Público exponha, de modo convivente e elucidativo, o motivo de atos que repercutem na esfera de direitos individuais e coletivos²²⁸.

Nesse sentido, o artigo 50 da Lei 9.784/99²²⁹, que regula o processo administrativo em âmbito federal, prescreve hipóteses em que o ato administrativo deve ser motivado, tais como quando negue, limite ou afete interesses, decida recursos administrativos, anule ou revogue ato administrativo etc. Em verdade, a norma se revela bastante ampla, de modo a abarcar, a nosso ver, quase a totalidade dos atos administrativos, senão os mais relevantes para os administrados²³⁰.

É relevante, ainda, destacar que as recentes alterações promovidas na Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro (LINDB), por meio da Lei 13.655/2018, consagraram a necessidade de *motivação* de atos e decisões administrativas que imponham medidas²³¹ ou que invalidem ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa²³².

²²⁷ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 28. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 253.

²²⁸ FREITAS, Juarez; MOREIRA, Rafael Martins Costa Moreira. Decisões administrativas: conceito e controle judicial da motivação suficiente. *Interesse Público* – IP, Belo Horizonte, v. 17, n. 91, 2015, p. 20.

²²⁹ “Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando: I - neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses; II - imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções; III - decidam processos administrativos de concurso ou seleção pública; IV - dispensem ou declarem a inexigibilidade de processo licitatório; V - decidam recursos administrativos; VI - decorram de reexame de ofício; VII - deixem de aplicar jurisprudência firmada sobre a questão ou discrepem de pareceres, laudos, propostas e relatórios oficiais; VIII - importem anulação, revogação, suspensão ou convalidação de ato administrativo.”

²³⁰ Juarez Freitas e Rafael Martins Costa Moreira defendem que a lista do artigo 50 da Lei 9.784/99 é meramente exemplificativa, pois todos os atos devem ser motivados, excetos os singelos e os de mero expediente (op. cit., 2015, p. 22-23).

²³¹ A Lei 13.655/2018 refere de modo genérico *medida imposta*, sem detalhar as espécies de *medidas* ou o contexto da sua imposição.

²³² “Art. 20. Nas esferas administrativa, controladora e judicial, não se decidirá com base em valores jurídicos abstratos sem que sejam consideradas as consequências práticas da decisão. (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018) Parágrafo único. A motivação demonstrará a necessidade e a adequação da medida imposta ou da invalidação de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa, inclusive em face das possíveis alternativas. (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018).”

Maria Sylvia Zanella Di Pietro ressalta que a motivação não pode se limitar à indicação do fundamento legal do ato administrativo, devendo conter os elementos indispensáveis para o controle da legalidade da ação do agente público²³³.

É inegável que a motivação, principalmente nos atos em que haja margem de discricionariedade, aumenta sensivelmente a possibilidade de controle do cumprimento da legalidade pelo agente público, especialmente no que toca à finalidade, que, ao fim e ao cabo, reside no interesse público; a motivação também reforça a observância do princípio da impessoalidade, na medida em que é possível conhecer as razões que fundamentaram a escolha administrativa²³⁴.

Oswaldo Aranha Bandeira de Mello bem afirma que há dificuldade prática na distinção entre o motivo e a finalidade do ato administrativo, em face do liame psicológico existente entre ambos. O autor engloba as teorias dos motivos determinantes²³⁵ e do desvio de poder²³⁶ na figura do *abuso de direito*, que limita o exercício da competência discricionária²³⁷:

[...] quando falta suficiência ou proporcionalidade no motivo invocado como determinante do ato e, outrossim, quando se verifica desvio do poder por exercício contrário ao fim a que a competência lhe foi atribuída, indiscutivelmente, é preferível englobar essas duas teorias na do abuso de direito, como limites ao exercício do poder discricionário da Administração Pública.

Grande polêmica reside até a atualidade no enquadramento como *discricionário* de ato cuja norma geral e abstrata que lhe serve de fundamento de validade contenha *conceitos jurídicos indeterminados*. Vejamos.

A primeira corrente entende que certos conceitos indeterminados conferem discricionariedade ao agente público para escolher dentre mais de uma solução possível que atenda ao disposto na norma; tratar-se-ia de termos cuja vagueza permitiria à administração conferir-lhes mais de uma significação e, nessa liberdade, residiria a discricionariedade. Maria Sylvia Zanella Di Pietro entende ser difícil definir aprioristicamente as hipóteses em que os conceitos indeterminados implicariam atos

²³³ *Direito Administrativo*. 28. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 262.

²³⁴ FREITAS, Juarez; MOREIRA, Rafael Martins Costa Moreira. Decisões administrativas: conceito e controle judicial da motivação suficiente. *Interesse Público – IP*, Belo Horizonte, v. 17, n. 91, 2015, p. 24.

²³⁵ Segundo a teoria dos motivos determinantes, a Administração fica vinculada aos motivos que elencou como fundamento para a prática do ato administrativo, de modo que a sua inexistência ou falsidade implica a nulidade do ato administrativo (DI PIETRO, op. cit., 2015, p. 254).

²³⁶ Pela teoria do desvio de poder, o ato é nulo quando o Poder Público se distancia do interesse público ou da finalidade em sentido estrito do ato ao praticá-lo (ibid., p. 253).

²³⁷ *Princípios Gerais de Direito Administrativo*. v. 1. Rio de Janeiro: Forense, 1968, p. 435.

discricionários, porém defende que usualmente se dá quando utilizados “conceitos de valor”, como interesse público, notório saber jurídico etc.²³⁸

Dworkin denomina *poder discricionário em sentido fraco* justamente essa abertura que alguns comandos legais possuem, tornando a ordem vaga ou difícil de ser executada; o autor exemplifica que “[...] faria perfeitamente sentido acrescentar que o tenente ordenara ao sargento que levasse em patrulha seus cinco homens mais experientes, mas fora difícil determinar quais eram os mais experientes”²³⁹.

Na mesma linha, Oswaldo Aranha Bandeira de Mello afirmava que, quando os elementos ou requisitos de fato da ação administrativa dependessem de juízo subjetivo da autoridade pública, haveria outorga de poderes discricionários²⁴⁰.

A segunda corrente, por sua vez, orienta-se no sentido de que a necessidade de interpretação de determinado termo não significa outorga de competência discricionária ao agente público²⁴¹, pois a lei não lhe confere liberdade de escolha entre mais de uma solução que atenda à finalidade pública; há, tão somente, necessidade de interpretação dos ditos conceitos indeterminados.

Há, ainda, aqueles que entendem que, no caso dos ditos conceitos indeterminados, haveria discricionariiedade *técnica, cognitiva* ou *vinculada*, em contraposição à discricionariiedade *pura, livre* ou *volitiva*; não se trataria, pois, de verdadeira forma de discricionariiedade, mas tão somente de hipótese de aplicação do direito²⁴².

Na esteira do que já expusemos no capítulo 1, entendemos que o intérprete constrói o significado da norma, a partir do direito positivo, de modo que todos os termos necessitam, em maior ou menor grau, de interpretação; dessa forma, o fato de o texto ser vago e de o agente público necessitar elucidá-lo não torna, a nosso ver, o ato a ser praticado discricionário, pois a lei não confere liberdade de escolha ao Poder Público nessa hipótese.

Por conseguinte, estamos com Eros Roberto Grau ao distinguir as técnicas da discricionariiedade e da utilização dos conceitos indeterminados, *in verbis*²⁴³:

Em razão disso, a aplicação dos conceitos indeterminados só permite uma única solução justa. Contrariamente, o exercício da potestade

²³⁸ *Direito Administrativo*. 28. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 269.

²³⁹ *Levando os Direitos a Sério*. Trad. Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 51.

²⁴⁰ *Princípios Gerais de Direito Administrativo*. v. 1. Rio de Janeiro: Forense, 1968, p. 424.

²⁴¹ DI PIETRO, op. cit., 2015, p. 258.

²⁴² XAVIER, Alberto. *Do lançamento no direito tributário brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 215.

²⁴³ *Direito, Conceitos e Normas Jurídicas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988, p. 74.

discricionária permite uma pluralidade de soluções justas ou, em outros termos, optar entre alternativas que são igualmente justas desde a perspectiva do Direito. Daí por que a discricionariedade é essencialmente uma liberdade de eleição entre alternativas que são igualmente justas ou entre indiferentes jurídicos, ao passo que a aplicação de conceitos indeterminados é um caso de aplicação da lei.

Na mesma toada, ensina Alberto Xavier que não há discricionariedade quando a lei utiliza conceitos indeterminados, pois aquela se caracteriza “[...] por conferir ao critério do agente a livre opção entre um quadro de decisões possíveis, todas elas consideradas juridicamente equivalentes”²⁴⁴; argumenta o autor que, na hipótese, não existe uma pluralidade de soluções igualmente válidas por mais difícil que seja a apreciação do caso concreto²⁴⁵.

É crucial a distinção entre o juízo de legalidade na aplicação do direito e o juízo de oportunidade efetuado pelo administrador ao decidir pela solução mais oportuna e conveniente dentro do seu espaço de discricionariedade²⁴⁶; isso porque, no segundo caso, *a priori*, o dito *mérito* da decisão administrativa não poderia ser objeto de análise pelo Poder Judiciário.

Eros Grau faz a ressalva do seu posicionamento quanto à conclusão de que a aplicação do direito conduz a uma única solução justa, admitindo hipóteses em que a complexidade do fenômeno jurídico implique mais de uma solução tida como correta²⁴⁷. Reportamo-nos, nesse aspecto, novamente, ao que já expusemos no capítulo 1: a busca por uma única definição correta é ilusória; cabe ao intérprete construir a significação a partir dos textos de direito positivo e convencer os demais membros da comunidade da sua veracidade.

Por essa razão, entendemos que o aludido processo de interpretação e construção da norma jurídica aplicável em nada se confunde com a técnica da competência discricionária, hipótese em que, propositalmente, o legislador abre espaço ao administrador para escolher *se* ou *de que forma* praticar o ato administrativo.

Porém, temos que o controle jurisdicional sobre os atos administrativos, no que toca à interpretação dos termos vagos (ou dos ditos conceitos indeterminados), deve se

²⁴⁴ *Do lançamento no direito tributário brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 236.

²⁴⁵ *Ibid.*, p. 236.

²⁴⁶ GRAU, Eros Roberto. *Direito, Conceitos e Normas Jurídicas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988, p. 76.

²⁴⁷ *Ibid.*, p. 75.

limitar a afastar significações que à evidência se distanciam daquelas aceitas pela comunidade jurídica, sob pena de cair em decisionismo arbitrário.

Segundo a doutrina, ao “[...] praticar *atos vinculados*, o agente limita-se a reproduzir os elementos da lei que os compõem, sem qualquer avaliação sobre a conveniência e a oportunidade da conduta”²⁴⁸. É relevante ressaltar, porém, que, inevitavelmente, mesmo nos atos ditos vinculados, haverá algum grau de vagueza e imprecisão nos vocábulos, exigindo do agente público o processo de construção da norma individual e concreta, mediante interpretação.

4.2 A aparente antinomia entre os artigos 3º e 171 do Código Tributário Nacional

O artigo 3º do Código Tributário Nacional dispõe que “[...] 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**” (grifo nosso). Nesse contexto, os artigos 142²⁴⁹ e seguintes do Código estabelecem o procedimento de constituição do crédito tributário, por meio do lançamento.

O lançamento é, assim, o ato administrativo constitutivo e vinculado, que insere, no ordenamento, a norma jurídica tributária individual e concreta; tal norma tem como antecedente o fato jurídico tributário²⁵⁰ e como consequente a formalização do vínculo obrigacional entre sujeito ativo e passivo para pagamento, por este último, da prestação, constituída pela alíquota incidente sobre a base de cálculo²⁵¹.

A obrigação tributária cuja instauração é formalizada no consequente da norma individual e concreta é denominada por parcela da doutrina *ex lege*, em razão do entendimento de que se constitui independentemente de manifestação de vontade do

²⁴⁸ CARVALHO FILHO, José Dos Santos. *Manual de Direito Administrativo*. 25. ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 51.

²⁴⁹ “Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”

²⁵⁰ O fato jurídico se distingue do objeto a que se refere (evento); o fato é o enunciado que atesta a ocorrência do evento, ao traduzi-lo em linguagem (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 348).

²⁵¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: linguagem e método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 527.

sujeito ativo ou passivo; bastaria a ocorrência do fato jurídico tributário para o nascimento da obrigação²⁵².

É conveniente destacar que estamos com Paulo de Barros Carvalho ao afirmar que a incidência tributária não se dá de modo automático e infalível²⁵³; a incidência é realizada pelo homem no processo de positivação da norma individual e concreta²⁵⁴. O autor assinala que “[...] uma ordem jurídica não se realiza de modo efetivo, motivando alterações no terreno da realidade social, sem que os comandos gerais e abstratos ganhem concreção em normas individuais”²⁵⁵.

Por conseguinte, para a configuração do fato jurídico tributário, é necessária a *tradução* do acontecimento social em uma *mensagem* emitida na linguagem das provas, conforme as exigências do direito positivo²⁵⁶. Nas palavras de Clarice Von Oertzen de Araújo, “Para que a incidência se concretize, a realidade deve ser traduzida, convertida ou manifesta em linguagem”²⁵⁷.

Nada obstante, a positivação da norma individual e concreta tributária independe, de fato, de manifestação de *vontade* do sujeito passivo, bastando a *ocorrência do fato jurídico tributário* para que seja desencadeada a relação jurídica objeto do consequente da norma geral e abstrata²⁵⁸. É de se ver, porém, que o fato jurídico deve ser constituído consoante as normas do direito positivo e pela autoridade competente para que se verifique a relação de implicação que constitui a relação jurídica²⁵⁹.

²⁵² AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 277.

²⁵³ Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho, “Sendo a linguagem constitutiva da realidade, dentre elas a realidade jurídica, determinado fato só é concretizado se observados os requisitos linguísticos exigidos para tanto, pois somente haverá subsunção se estiverem presentes todas as notas características do conceito eleito pelo legislador, para integrar a hipótese normativa. Consequentemente, dependendo da forma como o negócio jurídico é efetuado, quer dizer, da linguagem jurídica empregada, estaremos diante de um fato jurídico tributário ou não” (*Direito Tributário: linguagem e método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 498-499).

²⁵⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 261-262.

²⁵⁵ *Ibid.*, p. 359.

²⁵⁶ ARAUJO, Clarice Von Oertzen de Araújo. Da incidência como tradução. In: CARNEIRO, Jerson; HARET, Florence (Coords.). *Vilém Flusser e Juristas – Comemoração dos 25 anos do grupo de estudos de Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 157.

²⁵⁷ *Ibid.*, p. 159.

²⁵⁸ Nesse ponto, salientamos que, embora todas as normas jurídicas tenham o poder de, uma vez verificado o antecedente, desencadear a relação jurídica prevista no consequente (relação de imputação), as obrigações privadas, em geral, têm como fundamento normas que resultam do exercício da autonomia da vontade.

²⁵⁹ *Ibid.*, p. 160.

Uma vez traduzido o evento previsto no antecedente da norma em linguagem pelo sujeito competente, o nascimento da obrigação tributária também independe da vontade do agente público; conforme ensina Luciano Amaro²⁶⁰:

O lançamento deve ser efetuado pelo sujeito ativo, nos termos da lei, vale dizer, tem de ser feito sempre que a lei o determine, e sua consecução deve respeitar os critérios da lei, sem margem de discricção dentro da qual o sujeito ativo pudesse, por razões de conveniência ou oportunidade, decidir entre lançar ou não. Ou lançar valor maior ou menor, segundo sua avaliação discricionária.

Cumpra ressaltar que o vocábulo *lançamento* possui diversas possibilidades de sentido, mas o legislador definiu-o como *procedimento administrativo*²⁶¹. *Procedimento* é vocábulo que alude a uma pluralidade de *atos* ordenados a uma finalidade; ou seja, trata-se de *processo* com a finalidade de formalização do crédito tributário²⁶².

É cediço, porém, que tal vocábulo é, também, utilizado pela linguagem jurídica para aludir ao ato-norma administrativo resultante de tal procedimento (*produto*). Hoje, designa, ainda, a norma individual e concreta expedida pelo particular, responsável pela constituição do crédito tributário nos lançamentos por homologação²⁶³.

Rubens Gomes de Sousa, um dos pais do Código Tributário Nacional, define o *lançamento* como *ato* ou *série de atos de administração*²⁶⁴.

Luciano Amaro contesta a definição do conceito de *lançamento* como processo administrativo, ao argumento de que se trata de ato, ainda que resultante de prévio procedimento²⁶⁵; percebe-se, assim, que o autor adota exclusivamente a noção de lançamento como produto, a despeito das disposições do artigo 142 do CTN.

Vemos, pois, que o termo *lançamento* padece, como tantos outros, da ambiguidade processo/produto.

Paulo de Barros Carvalho assevera que o *lançamento* pode ser entendido como *norma* (dispositivo que regula o procedimento a ser observado pelo agente público – artigo

²⁶⁰ *Direito Tributário Brasileiro*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 377-378.

²⁶¹ Artigo 142 do CTN.

²⁶² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 361, 373-374.

²⁶³ *Ibid.*, p. 361-362. O lançamento por homologação está previsto no artigo 150 do CTN e dele cuidaremos adiante.

²⁶⁴ SOUSA, Rubens Gomes. *Compêndio de Legislação Tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 102.

²⁶⁵ O professor critica, ainda, a terminologia legal de que o lançamento seria *tendente a verificar a ocorrência do fato gerador*, sob o entendimento de que o lançamento não tende a coisa alguma, sendo resultado da efetiva verificação da ocorrência do fato gerador (AMARO, op. cit., 2016, p. 375).

142 do CTN), *procedimento* e *ato* (resultado do procedimento), sendo válidos os três ângulos de análise²⁶⁶. Porém, o autor define *lançamento* como ato administrativo típico²⁶⁷.

O parágrafo único do artigo 142 do CTN estabelece que a atividade administrativa de lançamento é *vinculada e obrigatória*, sob pena de responsabilidade funcional; daí concluir que o lançamento se enquadra na categoria dos atos administrativos vinculados.

Diz Rubens Gomes de Sousa: “O lançamento não é um ato discricionário: ao praticá-lo, a administração deve agir estritamente de acordo com o que a lei tributária dispuser a respeito, não podendo agir a seu critério: trata-se portanto de ato de administração vinculada ou regrada”²⁶⁸.

Nas palavras de Alberto Xavier: “Ora, de harmonia com o princípio da tipicidade – *nullum tributo sine lege* – a lei fiscal contém em si mesma uma valoração definitiva das realidades sobre que versa, a qual exclui qualquer elemento a ela estranho, especialmente a vontade da Administração”²⁶⁹.

A doutrina travou longo debate acerca da natureza declaratória ou constitutiva do lançamento. O artigo 142 do CTN dispõe que a autoridade administrativa *constitui* o crédito tributário pelo lançamento, porém o artigo 144 do mesmo Diploma estabelece que “[...] o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente [...]”, o que seria típico de um ato de natureza declaratória; “[...] estaria o lançamento apenas declarando que já existiu lá atrás e mandando aplicar a lei em vigor no momento em que ocorreu o fato gerador, quando então teria nascido o crédito”²⁷⁰.

Rubens Gomes de Sousa defendia se tratar de ato declaratório, porque apenas constataria a prévia ocorrência do fato gerador, fazendo a sua valoração²⁷¹.

Alberto Xavier, em sua obra, também defendeu a natureza declaratória do lançamento, porém afirmou ser tal ato *condição de atendibilidade* da obrigação tributária, pois, “[...] na ausência do título, nem o credor pode reclamar a prestação, nem o devedor pretender cumprir [...]”²⁷². O autor sustentou, ainda, que o decurso dos prazos legais

²⁶⁶ O autor complementa que “[...] não pode haver ato de lançamento sem que o procedimento tenha sido implementado. Da mesma forma, não haverá ato nem procedimento sem que uma regra do direito positivo estabeleça os termos das respectivas configurações” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 372-373).

²⁶⁷ Sobre os atos administrativos típicos, remetemos o leitor ao tópico precedente.

²⁶⁸ *Compêndio de Legislação Tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 102.

²⁶⁹ *Do lançamento no direito tributário brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 218.

²⁷⁰ COSTA, Jorge Alcides. Decadência, Prescrição e Prescrição Intercorrente em matéria tributária. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 5, n. 21, 1997, p. 51.

²⁷¹ Op. cit., 1975, p. 105.

²⁷² Op. cit., 2005, p. 416.

representa “[...] a condição do exercício do direito à prestação (*exigibilidade*) e do direito ao cumprimento (*realizabilidade*)”²⁷³.

Luciano Amaro faz interessante síntese sobre a aludida divergência doutrinária²⁷⁴:

Alfredo Augusto Becker, citando Benedito Cocivera, sintetiza as contradições em que se enredam ambas as correntes, pois quem sustenta o caráter *declaratório* do lançamento não consegue fugir ao reconhecimento de que esse ato acrescenta alguns efeitos substanciais à relação jurídica tributária, e quem afirma a natureza *constitutiva* do lançamento fica na contingência de negar a existência de efeitos jurídicos anteriores à sua consecução, e se embaraça ao vincular os efeitos do lançamento à situação de fato, à qual adere a obrigação tributária. Amílcar de Araújo Falcão, que se filia da eficácia declaratória do lançamento, procura superar os efeitos do lançamento, averbando que todo ato declaratório não é inútil, pois se presta no mínimo para espantar uma situação de incerteza. Alberto Xavier censura os autores que, diante das dificuldades, optam por reconhecer ao lançamento dupla eficácia, declarativa e constitutiva, assinalando que o fato de certo ato produzir efeitos jurídicos não é suficiente para qualificá-lo como constitutivo.

O autor, ao final da exposição, filia-se à corrente que defende a natureza declaratória do lançamento, ao entendimento de que os efeitos jurídicos acrescentados pelo ato na relação jurídica entre credor e devedor dizem respeito à exigibilidade da obrigação tributária (englobando a atendibilidade e a exigibilidade a que se refere Alberto Xavier)²⁷⁵.

Paulo de Barros Carvalho atenta, contudo, para o fato de que a conclusão sobre a eficácia do ato de lançamento depende do referencial teórico adotado. Partindo da premissa de que o fato jurídico tributário é *constituído* pela linguagem, percebe-se que se trata de um *relato* sobre o evento, que lhe é pretérito; nesse aspecto, o fato jurídico tributário tem caráter *declaratório* e, por isso, aplica-se a legislação em vigor quando da ocorrência do evento por ele descrito. Nas palavras do autor, “[...] o enunciado do antecedente da norma individual e concreta que analisamos se *constitui* como fato ao *descrever* o evento”²⁷⁶.

Prossegue Paulo de Barros Carvalho, assinalando que, em relação ao conseqüente da norma individual e concreta, tem-se enunciado relacional; uma vez relatado o evento e constituído o fato jurídico tributário, instaura-se a relação jurídica patrimonial entre credor e devedor que, até então, inexistia. Nas suas palavras²⁷⁷:

É a chamada eficácia jurídica do fato, instalando-se, automática e infalivelmente, tão só aconteça o relato do evento, em linguagem

²⁷³ *Do lançamento no direito tributário brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 417.

²⁷⁴ *Direito Tributário Brasileiro*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 366.

²⁷⁵ *Ibid.*, p. 368.

²⁷⁶ *Curso de Direito Tributário*. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 388-389, grifos do autor.

²⁷⁷ *Ibid.*, p. 389-390, grifos do autor.

competente. Não há intervalo qualquer entre o fato jurídico e a relação jurídica que, por virtude dele, fato, se instaura. A sucessão não é cronológica; é simplesmente lógica. Disso, advém uma conclusão importante: *todos os elementos utilizados para a composição do enunciado relacional são extraídos do fato e não do evento, que já se consumiu ao se transformar-se no enunciado do antecedente normativo.* A montagem da relação jurídica não retroage ao instante da verificação do evento, para dele retirar os dados de que necessite, em ordem à qualificação dos sujeitos e à quantificação do débito tributário, pois tudo está no enunciado factual e, o que lá não estiver, foi desprezado pelo editor da norma, ao selecionar as propriedades do evento, sendo, dessa maneira, irrelevantes juridicamente. [...] *Todas as informações necessárias à compostura do liame obrigacional do conseqüente serão recolhidas ao lado, na linguagem do antecedente.* [...] Não se pode menos do que concluir, de modo peremptório, que o conseqüente é, todo ele, constitutivo de um vínculo que passou a existir, para o direito, com o correspondente enunciado relacional.

Nesse contexto, fica fácil perceber que a conclusão de que o lançamento possui eficácia declaratória é coerente com a premissa de que a incidência da norma jurídica tributária é automática e infalível, nascendo, com o evento, a obrigação tributária. Por conseguinte, o ato administrativo posterior apenas declara a obrigação tributária já previamente constituída.

De outro lado, se adotada a premissa de que a relação jurídico-tributária se instaura apenas com o relato do evento na linguagem competente (fato jurídico tributário), outra não pode ser a conclusão senão a de que o ato de lançamento, por constituir tal relato, ostenta natureza constitutiva.

Acrescentamos, ainda, que o lançamento pode ser ato administrativo *modificativo* de direitos, e não *constitutivo*, quando lavrado em substituição “[...] àquele ato de linguagem emitido com deficiência pelo sujeito passivo, no exercício de competência legal”^{278,279}.

O lançamento, como visto, é ato administrativo. A disciplina do Código Tributário Nacional rejeita a hipótese de o particular efetuar-lo; entretanto, previu o legislador o denominado lançamento por homologação²⁸⁰, no qual o sujeito passivo relata o evento tributário na linguagem competente, calcula o tributo devido e efetua o recolhimento do montante correspondente, sem a intervenção do Fisco. O lançamento seria obrigatório

²⁷⁸ Tal situação se dá, na maior parte das vezes, no dito lançamento por homologação, previsto no artigo 150 do CTN.

²⁷⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 379.

²⁸⁰ Artigo 150 do CTN.

mesmo nesse caso e ocorreria por homologação do Poder Público, expressa ou tácita, nos termos do artigo 150, §4º, do CTN²⁸¹. Explica Luciano Amaro²⁸² que

O exame da dinâmica procedimental no caso de tributos cujo pagamento seja exigido pela lei, independentemente de qualquer providência do sujeito ativo, evidencia que, nessa situação, o lançamento só se mostra necessário quando haja *omissão* do sujeito passivo (que deixe de recolher o tributo devido ou que o recolha com insuficiência). Entretanto, o Código Tributário Nacional assumiu a premissa de que o lançamento é sempre *necessário*. Por isso, mesmo nos casos em que o sujeito passivo, atento ao seu dever legal, efetue corretamente o pagamento antes de qualquer providência do sujeito ativo, o Código exige a prática do lançamento *a posteriori*, mediante “homologação” expressa, por parte do sujeito ativo, traduzindo-se o lançamento nesse ato “homologatório”. Prevendo a alta probabilidade de omissão do sujeito ativo, no que respeita à prática desse ato de homologação, o Código criou a homologação tácita, pelo mero decurso de certo prazo.

Paulo de Barros Carvalho chama atenção para o fato de que a tendência das legislações, no ordenamento pátrio e no direito comparado, tem sido a de atribuir cada vez mais ao sujeito passivo a edição da norma individual e concreta, na medida em que as relações em sociedade se tornam cada vez mais complexas e o aparato estatal não acompanha esse crescimento. O professor refere, ainda, que, substancialmente, não há qualquer diferença entre o procedimento efetuado pelo particular²⁸³ e aquele empreendido pelo Fisco, de modo que o legislador não precisaria tê-los nominado com termos diferentes; nada obstante, o Código buscou contornar a prescrição de que o lançamento é ato administrativo e que, portanto, não poderia ser efetuado pelo particular, com a estranha figura do lançamento por homologação²⁸⁴.

Pois bem. Diante do que dispõe o retrocitado artigo 3º do Código Tributário Nacional, bem como as normas relativas ao lançamento de que tratamos, há quem sustente que a transação tributária é incompatível com tal arcabouço normativo. Haveria uma antinomia entre os artigos 3º e 171 do CTN.

²⁸¹ “§4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

²⁸² *Direito Tributário Brasileiro*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 373.

²⁸³ Comumente denominado *autolancamento*.

²⁸⁴ *Curso de Direito Tributário*. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 409-411. O autor acrescenta que o suposto ato homologatório a que se refere o artigo 150, *caput* e §4º, do CTN “[...] não passa de um ato de fiscalização, como tantos outros, em que o Estado, zelando pela integridade de seus interesses, verifica o procedimento do particular, manifestando-se expressa ou tacitamente sobre ele” (ibid., p. 411).

Em primeiro lugar, cumpre esclarecer que *antinomia* é termo que designa a existência de normas incompatíveis entre si em um mesmo sistema jurídico. Duas normas jurídicas serão incompatíveis quando forem contraditórias ou contrárias entre si. Haverá contradição quando as normas prescreverem a mesma conduta como proibida e como não proibida (permitida) ou como obrigatória e não obrigatória, simultaneamente; haverá contrariedade quando uma conduta for prescrita como proibida e obrigatória, simultaneamente²⁸⁵.

Nas hipóteses mencionadas, é impossível ao indivíduo observar as normas que estão em relação de contradição ou contrariedade; se cumprir uma, obrigatoriamente descumprirá a outra. Essa situação é, contudo, inaceitável no sistema de direito positivo, pois “[...] apenas pode haver direito ali onde se conserve um mínimo de liberdade para o sujeito escolher entre dois caminhos, o do cumprimento ou descumprimento da conduta estipulada”²⁸⁶.

Nesse contexto, temos que não há antinomia entre as normas construídas a partir dos artigos 3º e 171, ambos do CTN. A primeira prescreve, no ponto em que nos interessa, ser *obrigatório* que o tributo seja cobrado *mediante atividade administrativa plenamente vinculada*; assim, para que houvesse contradição, a segunda deveria prescrever *não ser obrigatório* que o tributo seja cobrado mediante atividade plenamente vinculada (ou *ser permitido* que o tributo seja cobrado mediante atividade discricionária); para que houvesse contrariedade, deveria prescrever ser *proibido* cobrar o tributo mediante atividade administrativa plenamente vinculada²⁸⁷.

Dessa forma, fica fácil notar que de contrariedade não se trata, porque é evidente que a norma do artigo 171 não proíbe a cobrança do tributo mediante atividade administrativa plenamente vinculada. A controvérsia reside, pois, na eventual existência de contradição; ou seja, se a norma que permite que a lei faculte a transação tributária permite, também, que o tributo seja cobrado mediante atividade discricionária. Entendemos que não, vejamos.

Conforme a definição do conceito de *transação tributária* que propusemos no capítulo 2 do presente trabalho, trata-se de contrato que tem como objetivo a extinção de

²⁸⁵ BOBBIO, Norberto. *Teoria do Ordenamento Jurídico*. Trad. Ariani Bueno Sudatti, Fernando Paan Baptista. São Paulo: EDIPRO, 2011, p. 87-89.

²⁸⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: linguagem e método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 87.

²⁸⁷ Em linguagem formal, teríamos a proposição $p = \text{cobrar tributo mediante atividade administrativa plenamente vinculada}$; contradição = Op e $P-p$ ($-Op$); contrariedade = Op e $\forall p$.

conflito de interesses entre o sujeito ativo e passivo da obrigação tributária; não cuida, pois, a nosso ver, de forma de *cobrança* de tributo. Também já expusemos anteriormente que o litígio surgirá, necessariamente, após o lançamento, que, como vimos linhas acima, é ato administrativo vinculado.

Ademais, partindo da premissa por nós estabelecida no tópico precedente de que o ato administrativo discricionário é apenas aquele que outorga margem de liberdade ao agente público para determinar o modo, as condições ou os termos do seu objeto, conforme critérios de conveniência e oportunidade, não nos parece possível concluir que a transação implicaria, obrigatoriamente, na outorga de discricionariedade ao Fisco. Isso porque, ainda que se entendesse que a transação configuraria atividade de cobrança do tributo, essa cobrança estaria vinculada aos termos da norma de competência introduzida com base no artigo 171 do Código Tributário Nacional.

De qualquer sorte, mostra-se relevante investigar, caso prevaleça a compreensão de que há antinomia entre as referidas normas, qual a solução consentânea com o ordenamento jurídico.

Se a lógica jurídica ajuda a identificar a existência de antinomias, através das leis da não contradição e da não contrariedade, é certo que a solução desse problema desborda dos domínios daquela disciplina; os critérios para resolução de normas contraditórias/contrárias são extralógicos²⁸⁸. Lourival Vilanova ensina que, em um sistema científico, que é descritivo, não pode haver contradição ou contrariedade entre as proposições formuladas, sob pena de falsidade; o sistema normativo, porém, como o sistema de direito positivo, admite tais incompatibilidades²⁸⁹, sem deixar de ser válido²⁹⁰.

A doutrina enuncia três critérios para solucionar as antinomias jurídicas: i) hierárquico; ii) cronológico; e (iii) da especialidade²⁹¹.

A primeira regra, da hierarquia, decorre da própria estruturação do ordenamento jurídico em normas de competência, escalonadas entre si; conforme já explicamos no capítulo 2, item 2.1, são válidas as normas jurídicas que têm como fundamento de validade outra norma jurídica. Assim, uma norma inferior que contraria ou contradita norma

²⁸⁸ VILANOVA, Lourival. *As Estruturas Lógicas e o Sistema de Direito Positivo*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 155-156.

²⁸⁹ Como mencionamos no capítulo 1, item 1.1, ao menos do ponto de vista dos *observadores*, admitem-se tais incompatibilidades; os *participantes*, porém, são obrigados a decidir como se incompatibilidade não houvesse (GAMA, Tácio Lacerda. *Competência Tributária*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 134-137).

²⁹⁰ Op. cit., 2010, p. 168.

²⁹¹ BOBBIO, Norberto. *Teoria do Ordenamento Jurídico*. Trad. Ariani Bueno Sudatti, Fernando Paan Baptista. São Paulo: EDIPRO, 2011, p. 96.

hierarquicamente superior acaba por violar a norma de competência. Na lição de Tácio Lacerda Gama, “[...] há uma série de proposições normativas que asseguram a hierarquia entre normas para, com isso, preservar a consistência do sistema jurídico, evitando situações de conflito nos quais o cumprimento de uma norma provoque o descumprimento de outra”²⁹². Por conseguinte, esse critério determina que a norma de hierarquia superior prevaleça sobre a inferior, em caso de conflito²⁹³.

A regra cronológica indica que, havendo duas normas incompatíveis, deve prevalecer a editada posteriormente (*lex posterior derogat priori*); tal critério está previsto tanto na Lei Complementar 95/1998, ao tratar das regras para alteração dos textos de direito positivo, quanto na LINDB^{294,295}.

Por fim, consoante o critério da especialidade, a lei especial prevalece sobre a lei geral; está previsto no artigo 1º, §2º, da LINDB²⁹⁶. Nas palavras de Norberto Bobbio, “[...] lei especial é aquela que anula uma lei mais geral, ou que subtrai de uma norma uma parte de sua matéria para submetê-la a uma regulamentação diferente (contrária ou contraditória)”²⁹⁷. A racionalidade desse critério é a de que deve prevalecer a vontade específica da autoridade competente em regular determinado tema, estabelecendo exceções às regras gerais²⁹⁸.

Os critérios mencionados serão, todavia, insuficientes para a solução da antinomia quando: i) mais de uma regra puder ser aplicada; ii) o conflito não puder ser solucionado por nenhuma das regras (normas de mesma hierarquia, contemporâneas e gerais)²⁹⁹.

Em se tratando de conflito entre os critérios, estamos com Tácio Lacerda Gama ao afirmar que a regra da hierarquia prevalece sobre as demais, na medida em que constitui

²⁹² *Competência Tributária*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 151.

²⁹³ Na lição de Norberto Bobbio, “Uma das consequências da hierarquia normativa é justamente esta: as normas superiores podem revogar as inferiores, mas as inferiores não podem revogar as superiores. A inferioridade de uma norma em relação a outra consiste na menor força de seu poder normativo; essa menor força se manifesta justamente na incapacidade de estabelecer uma regulamentação que esteja em oposição à regulamentação de uma norma hierarquicamente superior” (*Teoria do Ordenamento Jurídico*. Trad. Ariani Bueno Sudatti, Fernando Paan Baptista. São Paulo: EDIPRO, 2011, p. 97).

²⁹⁴ “Art. 2º Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue. §1º A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior.”

²⁹⁵ GAMA, op. cit., 2011, p. 149.

²⁹⁶ “§2º A lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior.”

²⁹⁷ BOBBIO, op. cit., 2011, p. 99.

²⁹⁸ GAMA, op. cit., 2011, p. 150.

²⁹⁹ *Ibid.*, p. 151.

um pressuposto operacional da própria estrutura escalonada do ordenamento jurídico³⁰⁰. Nesse particular, destacamos que as normas de superior hierarquia sempre possuem caráter mais geral, o que possibilita, em muitos casos, seja conferida à norma inferior que está, em tese, em relação de incompatibilidade, interpretação que elimine a suposta contradição ou contrariedade; porém, a nosso ver, não se trata de fazer prevalecer a norma inferior sobre a superior, mas tão somente de reconhecer, pela via da interpretação, a inexistência da antinomia aventada.

Norberto Bobbio afirma, por sua vez, que, no conflito entre os critérios especial e cronológico, deve-se aplicar a metanorma³⁰¹ segundo a qual *lex posteriori generalis non derogat priori speciali*³⁰². Isso porque deve-se dar prioridade à manifestação de vontade do sujeito competente no sentido de conferir um tratamento particular a determinadas situações, que deixam de se enquadrar, assim, na regra geral³⁰³.

Diante do reconhecimento da possibilidade de normas contraditórias, poderia se chegar à conclusão de que o ordenamento jurídico não é consistente. Nada obstante, é importante notar que a exigência de consistência do ordenamento jurídico se dá em relação aos *participantes* do sistema de direito positivo; nas palavras de Tácio Lacerda Gama³⁰⁴:

Explicando melhor essa posição: o sujeito competente para decidir não fala em nome de conflitos, mas sim de norma que é fruto da aplicação da norma de competência para regular como sujeitos devem se comportar numa dada situação. Se no seu íntimo, no âmbito de sua subjetividade, o juiz percebe e pondera acerca das diversas possibilidades de decidir um mesmo caso, ao tomar sua decisão, faz como se a norma aplicável ao caso fosse apenas uma: aquela que deriva da lei. No máximo, a existência de conflitos é causa de agir, que justifica o exercício da jurisdição.

Pressupondo, assim, incompatibilidade entre as normas dos artigos 3º e 171 do CTN, passemos à aplicação dos critérios de solução de antinomias. Como tais normas estão previstas no mesmo Diploma Legal e têm como suporte físico dispositivos da redação originária do Código Tributário Nacional, forçoso concluir que possuem idêntica hierarquia e cronologia; resta, pois, verificar se estamos diante de duas normas de caráter geral ou se alguma possui caráter especial.

³⁰⁰ *Competência Tributária*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 152-153.

³⁰¹ Norma sobre como aplicar outra norma.

³⁰² *Teoria do Ordenamento Jurídico*. Trad. Ariani Bueno Sudatti, Fernando Paan Baptista. São Paulo: EDIPRO, 2011, p. 111.

³⁰³ GAMA, op. cit., p. 153.

³⁰⁴ *Ibid.*, p. 156.

Com efeito, temos que o critério da especialidade resolve a suposta incompatibilidade em favor da aplicação da transação tributária; isso porque, como visto, deve-se priorizar o tratamento conferido pelo legislador a situações específicas, em detrimento do regramento geral, prescrito indistintamente. Nesse sentido, Hugo de Brito Machado advoga que o artigo 3º contém uma prescrição jurídica geral aplicável à atividade de cobrança do tributo, bem como que “[...] o art. 171, ao admitir a transação como forma de extinção do crédito tributário, contém uma prescrição especial, aplicável apenas aos casos e nas condições que a lei estabelecer. Uma exceção, portanto, à prescrição genérica”³⁰⁵.

Parte da doutrina sustenta que a norma do artigo 3º do CTN consagraria o princípio da indisponibilidade do tributo e que a transação seria incompatível com essa norma de elevada carga valorativa.

Nada obstante, a própria Constituição admite exceções à aludida indisponibilidade, ao prever a possibilidade de concessão de isenções, anistia, remissão ou redução de base de cálculo, desde que mediante lei específica³⁰⁶. Nesse sentido, Alberto Xavier ensina que a renúncia, total ou parcial, ao exercício do direito ao crédito tributário, como a remissão e a transação, constituem atos de *disposição* do direito e, portanto, dependem de lei específica³⁰⁷.

A indisponibilidade do tributo, nos termos do artigo 3º do CTN, dá-se, pois, em relação à administração pública, que deve agir conforme a vontade do povo, verdadeiro titular do direito, expressa em *lei*; dessa forma, entendemos que o legislador complementar atuou conforme a Constituição ao elencar a transação como forma de extinção do crédito tributário, necessariamente regulamentada por lei; não há qualquer referência no texto constitucional que faça pressupor que as figuras mencionadas no §6º do artigo 150 sejam as únicas exceções possíveis a serem legalmente estabelecidas.

É importante notar que a dita indisponibilidade do tributo e a consequente atuação vinculada do agente público decorrem do exercício de competências constitucionais irrenunciáveis pela administração; cabe ao Poder Legislativo, porém, conferir os contornos e os limites de tal atuação. Não visualizamos, assim, na norma do artigo 3º do CTN, nem

³⁰⁵ Transação e arbitragem no âmbito tributário. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco. *Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mario da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 113.

³⁰⁶ Artigo 150, §6º, da CF/88.

³⁰⁷ *Do lançamento no direito tributário brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 227.

em qualquer norma constitucional, comando que impeça que a cobrança do crédito tributário seja flexibilizada pelo legislador ordinário, com a necessária observância das normas de competência, especialmente daquela que veicula o princípio da igualdade tributária.

Na mesma linha, Heleno Taveira Torres argumenta que inexistente, no direito de todos os povos, “[...] um tal princípio universal de ‘indisponibilidade do tributo’”, cabendo a cada ordenamento jurídico conferir-lhe contornos próprios. O autor³⁰⁸ aduz, também, que,

No Brasil, onde a Constituição Federal discrimina competências prévias, prescrevendo os tributos que cada pessoa pode criar, isso permitiria vislumbrar uma indisponibilidade absoluta da competência tributária; mas não do “crédito tributário” – previsto em lei – que pode ser disponível para a Administração segundo os limites estabelecidos pela própria lei, atendendo a critérios de interesse coletivo, ao isolar (a lei) os melhores critérios para constituição, modificação ou extinção do crédito tributário, bem como de resolução de conflitos, guardados os princípios fundamentais, mui especialmente aqueles da igualdade, da generalidade e da definição de capacidade contributiva.

Cumprido anotar, ainda, que o próprio constituinte outorgou competência ao legislador complementar para estabelecer normas gerais em matéria de crédito tributário, conforme artigo 146, III, “b”, da CF/88³⁰⁹.

Em razão de tudo que expusemos, temos que as normas dos artigos 3º e 171 do CTN convivem de forma harmônica, não havendo que se falar em antinomia.

4.3 Necessidade de lei regulamentadora

Conforme o disposto no artigo 171 do Código Tributário Nacional, o legislador complementar outorga competência ao legislador ordinário para que este outorgue competência ao agente público para a prática de ato administrativo em sentido amplo, consubstanciado na transação com o sujeito passivo da obrigação tributária. Salvo a respeito da autoridade competente para transacionar, que o legislador ordinário será

³⁰⁸ Princípios da segurança jurídica e transação em matéria tributária. Os limites da revisão administrativa dos acordos tributários. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco. *Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mario da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 300-301.

³⁰⁹ *Ibid.*, p. 308.

obrigado a indicar³¹⁰, de resto, não foram delimitados os contornos materiais da norma de competência a ser introduzida.

Entendemos, porém, que a melhor interpretação é no sentido de que a autorização não pode ser ampla e genérica. Vejamos.

O sistema tributário nacional é estruturado com base nos princípios da segurança jurídica e da legalidade, cuja compatibilidade com o instituto da transação analisaremos adiante; por ora, porém, convém assinalar que não só o artigo 150, I, da CF/88 impõe que a exigência de tributo seja amparada em lei, mas também o §6º do mesmo dispositivo legal determina que isenções, anistias, remissões, dentre outras figuras, só podem ser concedidas por *lei específica* que regule exclusivamente tais matérias.

Em que pese o texto legal suprarreferido não faça menção à transação, talvez até pelo seu pouco uso pelos legisladores infraconstitucionais, temos que as normas constitucionais impõem uma diretriz de que a *lei em sentido formal* é o veículo normativo adequado às imposições e às exonerações tributárias. Na linha do que já expusemos no tópico 4.1, a discricionariedade é técnica de exercício de competência que tem por exclusiva finalidade possibilitar ao administrador operar da forma mais conveniente e oportuna ao interesse público, conforme as peculiaridades do caso concreto.

Nesse contexto, a norma regulamentadora da transação, cujo suporte é lei em sentido formal, deve ser a mais específica possível, garantindo o atendimento ao interesse público, sem, contudo, inviabilizar o instituto. Na esteira dos ensinamentos de Hugo de Brito Machado, é necessário que a transação “[...] tenha em seu âmbito um regime jurídico específico, necessário para que o interesse pessoal de quem eventualmente apresenta o Estado não prevaleça sobre o interesse deste”³¹¹.

O ministro Aliomar Baleeiro já enfatizava, em seus comentários ao Código Tributário Nacional, que, na transação, haverá relativa discricionariedade administrativa caso a lei regulamentadora o permita e nos estritos limites por ela estipulados³¹².

Da mesma forma, Ives Gandra da Silva Martins defende que os parâmetros para a celebração da transação pelo Poder Público devem ser encampados e fixados pela lei que

³¹⁰ Artigo 171, parágrafo único, do CTN.

³¹¹ Transação e arbitragem no âmbito tributário. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco. *Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mario da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 115.

³¹² *Direito tributário brasileiro*. Atualizada por Misabel Machado Derzi. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 1330.

regulamentar o instituto, com vista ao atendimento do interesse público, de modo a tornar vinculada a atuação do administrador público³¹³.

Por sua vez, Heleno Taveira Torres assevera que a norma regulamentadora da transação poderá tanto ser uma lei geral, aplicável a múltiplos casos, quanto específica, restrita a determinada situação fático-jurídica³¹⁴. Com efeito, entendemos que não há qualquer norma jurídica que exija que seja editada lei para cada hipótese particular de transação, até porque se trata de norma geral e abstrata, e não individual e concreta.

4.4 A transação como exercício de competência pelo Fisco: ausência de faculdade

Na linha do que já expusemos anteriormente, os atos administrativos consubstanciam o exercício da competência atribuída ao agente público pela norma de competência. Conforme, ainda, entendimento que já manifestamos no tópico 4.1, atos discricionários são apenas aqueles em que o legislador confere ao agente público margem de liberdade no exercício da competência conferida pela norma, consoante critérios de conveniência e oportunidade; a necessidade de atribuição de significação a termos mais ou menos vagos faz parte do processo de construção de sentido pelo aplicador do direito, não se confundindo com discricionariedade.

Tendo em vista essas premissas, fica fácil notar que não há ampla liberdade para o agente público decidir se deseja transacionar ou não com o sujeito passivo; no exercício da norma de competência, os parâmetros legais devem ser observados e o ato administrativo está sujeito a controle de legalidade, que pode ser exercido, inclusive, pelos cidadãos via ação popular³¹⁵.

Nesse contexto, os termos da norma regulamentadora, à evidência, tornam mais ou menos rígidos o controle do ato administrativo praticado, mas jamais o elimina por completo.

³¹³ Transação tributária realizada nos exatos termos do artigo 171 do Código Tributário Nacional – Inteligência do dispositivo – Prevalência do interesse público e acordo envolvendo prestação de serviços e fornecimento de material – Rigoroso cumprimento da legislação complementar federal e municipal – Opinião legal. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco. *Transação e arbitragem no âmbito tributário*: homenagem ao jurista Carlos Mario da Silva Velloso. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 378.

³¹⁴ Princípios da segurança jurídica e transação em matéria tributária. Os limites da revisão administrativa dos acordos tributários. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco. *Transação e arbitragem no âmbito tributário*: homenagem ao jurista Carlos Mario da Silva Velloso. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 310.

³¹⁵ Lei 4.717/65.

Nesse aspecto, convém esclarecer que os poderes administrativos não representam *faculdades* para o Poder Público, mas instrumentos que devem ser utilizados em benefício da coletividade; por essa razão, trata-se, em verdade, de poderes-deveres³¹⁶.

Portanto, ainda que haja alguma margem de discricionariedade na norma regulamentadora, tal não elimina a apuração de eventual desvio de finalidade ou da violação de qualquer outro aspecto legal do ato.

Celso Antônio Bandeira de Mello ensina que

[...] tem-se função em Direito quando alguém se encontra pela ordem jurídica preposto ao dever de atender obrigatoriamente a uma finalidade no interesse de outrem, de tal sorte que os poderes que maneja lhe são deferidos unicamente como meio, um instrumento para atender a finalidade à qual está obrigado³¹⁷.

Assim o é a função administrativa, de modo que o sujeito competente não possui o poder de realizar a transação conforme seu livre arbítrio em cada caso; independentemente do que dispuser a norma de competência, é certo que a *finalidade* do ato deverá ser sempre observada.

³¹⁶ DI PIETRO, Maria Sylvania Zanella. *Direito Administrativo*. 28. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 123.

³¹⁷ Juízo Liminar Poder-Dever de Exercício do Poder Cautelar nessa Matéria. *Memória Revista Trimestral de Direito Público*, 2015, p. 182-183.

5 CONTORNOS MATERIAIS DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA

5.1 Possibilidade de decisão favorável ao Estado

Na esteira do que expusemos no capítulo 1, item 1.2, do presente estudo, é imprescindível que haja conflito de interesses, efetivo ou potencial, para que as partes transacionem; em matéria tributária, dito conflito deve ser real, pois não se admite a transação para prevenir o litígio³¹⁸.

Na transação civil, não há exigência de que haja dúvida objetiva sobre o direito controvertido, bastando a existência ou a possibilidade de conflito futuro e o desejo da parte de fazer a composição. O fato de, eventualmente, o direito vindicado ser “evidente”³¹⁹ é irrelevante, porque a parte pode simplesmente não desejar enfrentar o litígio, sejam quais forem suas razões (financeiras, emocionais etc.).

Em matéria tributária, levando em conta as premissas estabelecidas nos capítulos 1 e 2 e à luz do artigo 171 do CTN, percebemos que também não há exigência legal de que haja efetiva dúvida sobre o direito do Fisco para que haja transação; é suficiente que o conflito tenha sido instaurado pela impugnação do sujeito passivo ao auto de infração, por menos embasadas juridicamente que sejam suas alegações.

Nada obstante, não se pode perder de vista que a transação tributária é ato administrativo e, como tal, deve buscar sempre o atendimento do interesse público; questiona-se, assim, se, em sendo a contestação do sujeito passivo totalmente desprovida de fundamento jurídico, haveria interesse público na composição do litígio, mediante concessões mútuas.

Hugo de Brito Machado assevera que “[...] a existência de dúvida quanto à pretensão da parte que transige é elemento essencial na caracterização da transação”³²⁰.

Helena Taveira Torres, por sua vez, refere que deve haver efetiva incerteza, geradora do litígio, que impeça a Administração de “[...] alcançar, satisfatoriamente, um

³¹⁸ Remetemos o leitor ao capítulo 2, item 2.3.

³¹⁹ Colocamos o termo *evidente* entre aspas, na medida em que, consoante argumentamos no capítulo 1 deste trabalho, entendemos inexistir uma verdade absoluta; utilizamos, pois, a expressão *direito evidente* para nos referirmos àquelas hipóteses em que a interpretação da norma jurídica não gera controvérsias na doutrina e na jurisprudência, cientes, porém, de que, independentemente de modificação no texto legal, os relatos vencedores a respeito da interpretação “correta” podem mudar.

³²⁰ Transação e arbitragem no âmbito tributário. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco. *Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mario da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 128.

resultado mais compatível com o princípio inquisitório e da verdade material”³²¹. Ao que parece, o professor entende que a transação seria cabível em hipóteses nas quais não fosse possível determinar, com segurança, ser o tributo devido pelo sujeito passivo.

Ricardo Lobo Torres também afirma que é requisito essencial da transação “[...] que haja *direitos duvidosos* ou relações jurídicas subjetivamente incertas”³²².

No mesmo sentido³²³:

Em termos práticos, não há falar em transação se o lançamento se encontra baseado em fatos robustamente comprovados e dificilmente contrastáveis, e em entendimento dominante na Jurisprudência, ou em disposição literal de lei. Ela deve ter lugar quando o crédito é duvidoso, baseado em presunções passíveis de contraprova factível, ou em fatos apenas parcial ou fracamente inferidos, e/ou em entendimento que contraria parcela significativa da Jurisprudência, ou que requer esforço de argumentação para convencer de sua legalidade.

Contudo, partimos da premissa de que não há verdade material, sendo a *verdade jurídica* a única relevante para o sistema de direito positivo. Nas palavras de Fabiana Del Padre Tomé³²⁴:

A verdade que se busca no curso de processo de positivação do direito, seja ele administrativo ou judicial, é a *verdade lógica*, quer dizer, a verdade em nome da qual se fala, alcançada mediante a constituição de fatos jurídicos, nos exatos termos prescritos pelo ordenamento: a *verdade jurídica*.

Ademais, sob a ótica dos participantes do sistema jurídico, este é uno, consistente e completo, não sendo admissível a hipótese de *dúvida*, consoante ensinamentos de Tácio Lacerda Gama³²⁵ por nós citados no capítulo 4, item 4.2.

Da mesma forma agem os auditores fiscais e os julgadores administrativos ao editarem a norma individual e concreta da imposição tributária, bem como o advogado público ao efetuar os procedimentos necessários à cobrança do crédito tributário constituído, todos na qualidade de *participantes* do sistema jurídico. Forçoso concluir,

³²¹ Princípios da segurança jurídica e transação em matéria tributária. Os limites da revisão administrativa dos acordos tributários. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco. *Transação e arbitragem no âmbito tributário*: homenagem ao jurista Carlos Mario da Silva Velloso. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 301.

³²² *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 15. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 298.

³²³ GALINARI, Cledson Moreira. GALINARI, Cledson Moreira. Abordagem Princiopológica e Pragmática da Transação Tributária. *Revista Consultor Jurídico*, São Paulo: Conjur, 18 ago. 2006, p. 04.

³²⁴ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A Prova no Direito Tributário*. Versão digital. São Paulo: Noeses, 2012, posição 671.

³²⁵ *Competência Tributária*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 78.

assim, que, para eles, *dúvida* não há sobre a obrigação tributária da qual é devedor o sujeito passivo.

Se perante o ordenamento de direito positivo não há dúvidas para o Poder Público de que a prestação é, ou não é, devida pelo sujeito passivo, qual seria, então, o parâmetro para avaliar o interesse público na celebração de transação para extinção do litígio?

Conforme exploraremos no capítulo 9, item 9.4, a realização de transação envolve uma análise de custo-benefício, que deve ser feita pelo legislador ao regulamentar a matéria. É inegável, porém, que tal análise abarca, na maior parte das vezes, a chance de sucesso da parte no litígio, e com o Poder Público não deve ser diferente.

Ainda que não haja uma verdade única e absoluta, existem parâmetros para a estimativa do provável relato vencedor, como a orientação jurisprudencial, por exemplo.

Não se ignora, também, que algumas normas jurídicas possuem termos dotados de maior vagueza e/ou ambiguidade que as demais, suscitando divergências de interpretação mais consistentes e de difícil resolução. Outra situação que incrementa os conflitos jurídicos em matéria tributária diz respeito à prova dos aspectos que compõem o fato jurídico tributário. Analisaremos mais detidamente tais hipóteses a seguir.

5.2 Concessões mútuas incidentes sobre o fato jurídico tributário

O fato jurídico tributário encontra-se previsto no antecedente da regra-matriz de incidência tributária e pode ser decomposto nos critérios material, espacial e temporal; assim, o fato jurídico que desencadeia a instauração do vínculo jurídico-tributário consistirá na prática de um verbo e de seu complemento, em determinadas condições de espaço e de tempo³²⁶.

O princípio da tipicidade tributária impõe que a lei descreva todos os elementos necessários à incidência tributária; consoante ensina Roque Antonio Carrazza, “[...] o *tipo tributário* (descrição material da exação) há de ser um conceito fechado, rígido, preciso e reforçador da segurança jurídica”³²⁷.

³²⁶ A hipótese, ao descrever as notas conceituais de um acontecimento futuro, deve obrigatoriamente situar tal evento no tempo e no espaço; o verbo e seu complemento, por sua vez, são imprescindíveis para indicar uma atividade humana. Nas palavras de Aurora Tomazini de Carvalho, “[...] o verbo, considerado por alguns autores o elemento gramatical mais significativo da hipótese, é sempre pessoal, pois pressupõe que alguém o realize; se apresenta no infinitivo, aludindo à realização de uma atividade futura; e de predicação incompleta, o que importa a obrigatória presença de um complemento” (A Regra-Matriz como Esquema Lógico de Interpretação dos Textos Jurídicos. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). BRITTO, Lucas Galvão de (Org.). *Lógica e Direito*. São Paulo: Noeses, 2016, p. 423-424).

³²⁷ *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 291.

Na prática, todavia, tal tarefa legislativa revela-se extremamente complexa, justamente em razão da vagueza ínsita a boa parte dos termos, bem como em virtude da dificuldade de o legislador antever todas as nuances dos eventos sociais que o direito visa a regular. Na esteira dos ensinamentos de Lourival Vilanova, o antecedente da norma jurídica é seletor de propriedades, porquanto, por um ato de vontade do sujeito competente, colhe dos acontecimentos da vida real aquilo que será relevante para o sistema jurídico³²⁸.

Paulo de Barros Carvalho muito bem pontua que o conjunto formado pelos caracteres selecionados para a composição da hipótese tributária poderá receber um número infinito de ocorrências fáticas³²⁹. Temos, assim, que, inevitavelmente, surgirão divergências interpretativas sobre a conotação³³⁰ da hipótese típica; em outras palavras, sobre o que se enquadra ou não no tipo tributário.

Na mesma linha, Clarice Von Oertzen de Araújo assevera que a realidade constitui *dado bruto, texto não verbal*, que necessita ser organizado e decodificado em linguagem; todavia “[...] entre o caos da realidade empírica e sua organização pela linguagem há um horizonte de possibilidades que não está limitado pelo campo semântico atribuído às palavras de uma língua natural, pois não há um código preexistente, embora o contexto deva ser interpretado”³³¹.

Corroborando a dificuldade do rigor linguístico na definição do tipo tributário, vejamos as considerações de Heleno Taveira Torres³³²:

Contudo, pela vaguidade e ambigüidade iminentes a toda e qualquer linguagem, é difícil dizer onde começa e onde termina o "conceito classificatório" (tipo fechado) e onde começa e onde termina o "tipo" (aberto). Princípios como liberdade, propriedade, estado social de direito levam o legislador a decidir sobre determinações entre indeterminações difíceis de conter, pela instabilidade do discurso. [...] É no *processo de positivação do direito*, passando do mais abstrato para o mais concreto,

³²⁸ *As Estruturas Lógicas e o Sistema de Direito Positivo*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 52.

³²⁹ *Direito Tributário: linguagem e método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 480.

³³⁰ Lucas Galvão de Britto explica que, “[...] para enumerar os *elementos* – também chamados *indivíduos* ou *membros* – que pertencem a uma classe, fala-se em *extensão* – ou *denotação* –, já para falar das condições de pertinência à classe que abrange estes indivíduos, fala-se em *intensão* – ou *conotação*” (Sobre o uso de definições e classificações na construção do conhecimento e na prescrição de condutas. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.); BRITTO, Lucas Galvão de (Org.). *Lógica e Direito*. São Paulo: Noeses, 2016, p. 326).

³³¹ Da incidência como tradução. In: CARNEIRO, Jerson; HARET, Florence (Coords.). *Vilém Flusser e Juristas – Comemoração dos 25 anos do grupo de estudos de Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 161.

³³² Transação, arbitragem e conciliação judicial como medidas alternativas para resolução de conflitos entre administração e contribuintes: simplificação e eficiência administrativa. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, v. 1, n. 2, mar./abr. 2003, p. 10. Disponível em: <<http://www.bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdiCntd=12926>>. Acesso em: 6 fev. 2018.

que o direito vai se aproximando da realidade, objetivando-se em linguagem para condicionar as condutas humanas na orientação prescrita deonticamente pela norma, segundo um dos seus possíveis modais, obrigatório (O), permitido (P) ou proibido (V).

O referido autor, todavia, também argumenta que diversos conflitos tributários se baseiam na interpretação do texto normativo em razão de problemas decorrentes “[...] do uso excessivamente prolixo, casuístico e obscuro da linguagem das normas tributárias, propositalmente ambígua e imprecisa, repleta de indeterminações e vagezas”³³³.

Não podemos deixar de referir que o fenômeno da globalização e as novas tecnologias disponíveis têm aumentado de forma exponencial a complexidade das relações sociais, especialmente as empresariais; por conseguinte, os textos de direito positivo tornam-se rapidamente obsoletos e a linguagem jurídica não acompanha as rápidas mudanças nas características das condutas reguladas pelo direito.

Nesse contexto, embora seja recomendável que a norma jurídico-tributária em sentido estrito utilize a linguagem com rigor, fazendo uso, inclusive, do processo de elucidação quando necessário, não podemos perder de vista que os textos de direito positivo são linguagem técnica³³⁴. Temos, pois, que é ilusória a pretensão de que o tipo tributário se constitua por meio de linguagem científica, mediante expressão unívoca e precisa. Vejamos as palavras de Paulo de Barros Carvalho³³⁵:

No processo de cognição de linguagem prescritiva de condutas, o hermenêuta esbarra em numerosos entraves que a realidade jurídica mesma lhe impõe. O primeiro obstáculo está cravado na própria matriz do direito. A produção das normas de mais elevada hierarquia no sistema, que são gerais e abstratas, está confiada aos parlamentos, casas legislativas de natural heterogeneidade, na medida em que se pretendam democráticas e representativas. Com isso, a despeito dos esforços na elaboração de uma linguagem técnica, dotada da racionalidade suficiente para atingir padrões satisfatórios de eficácia social, a verdade é que a mensagem legislada quase sempre vem penetrada de imperfeições, com problemas de ordem sintática e semântica, tornando muitas vezes difícil sua compreensão pelos sujeitos destinatários.

Na mesma ordem de ideias, Tércio Sampaio Ferraz Júnior assinala, com precisão, que “[...] toda aplicação do direito traz alguma insegurança, pois, para aplicar uma norma,

³³³ Transação, arbitragem e conciliação judicial como medidas alternativas para resolução de conflitos entre administração e contribuintes: simplificação e eficiência administrativa. *Revista Fórum de Direito Tributário* – RFDT, Belo Horizonte, v. 1, n. 2, mar./abr. 2003, p. 08-09. Disponível em: <<http://www.bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdiCntd=12926>>. Acesso em: 6 fev. 2018.

³³⁴ Conforme exposto no capítulo 1, item 1.1, a linguagem jurídica é espécie de linguagem técnica, e não científica (artificial), porque, elaborada por pessoas que não necessariamente detêm conhecimentos jurídicos, nutre-se diretamente da linguagem natural.

³³⁵ *Direito Tributário: linguagem e método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 502.

é necessário um mínimo de indeterminação: conceitualmente, se norma e realidade coincidissem, a aplicação seria desnecessária”³³⁶. Com a regra-matriz de incidência tributária não é diferente.

Conquanto a regra-matriz de incidência tributária requeira uma maior precisão linguística, em geral, a vagueza dos termos não é necessariamente um defeito, mas sim “[...] um atributo destinado a permitir sua aplicação mais adequada caso a caso. A indeterminação dos limites do conceito propicia a aproximação do sistema normativo à riqueza do mundo real”³³⁷.

Conclui-se, pois, que podemos encontrar na hipótese tributária os chamados “conceitos indeterminados”, sendo comum residir o litígio entre o Fisco e o sujeito passivo justamente na significação que as partes conferem aos termos indeterminados.

Nesse aspecto, Eros Roberto Grau faz importante crítica à nomenclatura *conceito indeterminado*. Isso porque, na linha do que defendemos no capítulo 1, item 1.1, o *conceito* representa a significação atribuída pelo intérprete ao termo, de modo que é, necessariamente, *determinado*; o que pode ser considerado *indeterminado* é justamente o *termo*, suporte físico do *conceito*. Diz o autor que “[...] todo conceito é uma suma de idéias que, para ser conceito, tem de ser, no mínimo, determinada [...]”³³⁸. Ou seja, o conflito surge precisamente na definição do conceito construído pelas partes, a partir de termos, mais ou menos, indeterminados constantes da hipótese tributária.

Consoante já sustentamos no capítulo 4, item 4.1, entendemos que eventual indeterminação dos termos dos textos de direito positivo não confere discricionariedade ao aplicador do direito. Nesse ponto, cumpre repetir o já exposto linhas acima: o participante deve construir a norma jurídica aplicável como se fosse a única solução possível³³⁹.

Ricardo Lobo Torres defende, em sentido contrário, que “[...] há discricionariedade quando, depois de interpretar os conceitos indeterminados acoplados às cláusulas discricionárias constantes da regra de incidência, a autoridade administrativa age nos limites da decisão equitativa”³⁴⁰. O autor assevera, ainda, haver discricionariedade administrativa em diversos atos integrantes do procedimento de lançamento, tais como a

³³⁶ *Argumentação Jurídica*. Versão digital. São Paulo: Manole, 2014, posição 1711.

³³⁷ JUSTEN FILHO, Marçal. Conceito de Interesse Público e a “Personalização” do Direito Administrativo. *Revista Trimestral de Direito Público*, n. 26, 1999, p. 116.

³³⁸ *Direito, Conceitos e Normas Jurídicas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988, p. 65.

³³⁹ GAMA, Tácio Lacerda. *Competência Tributária*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 78.

³⁴⁰ Transação, conciliação e processo tributário administrativo equitativo. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco. *Transação e arbitragem no âmbito tributário*: homenagem ao jurista Carlos Mario da Silva Velloso. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 107. p. 89-110.

possibilidade de escolha dos métodos de investigação, o acesso aos dados bancários dos contribuintes/responsáveis e a autorização legal para requalificação dos atos praticados pelo contribuinte, consoante artigo 116, parágrafo único³⁴¹, do CTN, na redação dada pela Lei Complementar 104/2001³⁴².

Além da nossa discordância, já expressada alhures, em relação ao entendimento de que a interpretação dos termos indeterminados implicaria outorga de discricionariedade ao Fisco, é oportuno ressaltar que o lançamento, enquanto *procedimento*, constitui “[...] sucessão organizada de ações, praticadas sequencialmente, com o escopo de atingir determinado resultado [...]”³⁴³. Existem, pois, infinitas ações que os agentes públicos devem praticar para a efetivação do ato administrativo de lançamento que não se enquadram na definição de ato administrativo em sentido estrito³⁴⁴ e que, na maior parte das vezes, sequer possuem relevância jurídica. Temos, assim, que, por exemplo, a edição de normas infralegais (*e.g.*, portarias) pormenorizando a forma de seleção de contribuintes a serem fiscalizados e os prazos internos que o auditor-fiscal deve cumprir perante a sua chefia imediata não tem o condão de conferir discricionariedade ao ato administrativo de lançamento.

Em relação ao disposto no artigo 116, parágrafo único, do CTN, em que pese o texto refira que a autoridade administrativa *poderá* desconsiderar atos ou negócios jurídicos, a nosso ver, trata-se de poder-dever³⁴⁵. Uma vez verificado ato ou negócio jurídico praticado com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato jurídico tributário, a autoridade administrativa tem o *dever* de desconsiderá-lo, nos termos da lei ordinária a ser editada; por conseguinte, de ato discricionário não se trata, ainda que o texto legal contenha termos vagos, de difícil determinação.

No que toca, por sua vez, à utilização dos dados bancários do sujeito passivo como prova do fato jurídico tributário, o artigo 6º da Lei Complementar 105/2001 dispõe

³⁴¹ “Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: [...] Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.”

³⁴² Transação, conciliação e processo tributário administrativo equitativo. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon Pontes; GUIMARAES, Vasco Branco. *Transação e arbitragem no âmbito tributário*: homenagem ao jurista Carlos Mario da Silva Velloso. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 107-108.

³⁴³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 374.

³⁴⁴ Em relação à definição de ato administrativo, remetemos o leitor ao capítulo 4, item 4.1

³⁴⁵ Ou dever-poder, para Celso Antônio Bandeira de Mello, uma vez que essa expressão ressaltaria o aspecto subordinado do poder em relação ao dever (*Curso de Direito Administrativo*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 72).

que o exame de tais informações deve ser considerado *indispensável* pela autoridade administrativa competente. Não se cuida, portanto, na nossa ótica, de exame de conveniência e oportunidade, típico dos atos discricionários, mas, novamente, de dificuldade de construção do sentido preciso do signo *indispensável*.

Sendo assim, temos que as concessões mútuas entre o Fisco e o sujeito passivo para extinção do litígio podem recair justamente na zona cinzenta da significação dos termos indeterminados que constituem a hipótese do fato jurídico tributário³⁴⁶, em que, para os observadores, há mais de uma interpretação a ser construída, capaz de convencer os demais membros da comunidade.

Nada obstante, além das divergências sobre a interpretação do direito em decorrência da indeterminação dos termos, os conflitos também se dão quanto à *determinação dos fatos* a serem enquadrados na hipótese da norma jurídica; mais precisamente, na *prova* do fato jurídico tributário. Vejamos.

Em primeiro lugar, cumpre destacar que o termo *prova* é vocábulo polissêmico e padece da ambiguidade processo-produto³⁴⁷; na hipótese, referimo-nos ao sentido de “[...] *elementos* produzidos pelas partes ou recolhidos pelo julgador, a fim de estabelecer no processo a existência de certos fatos”³⁴⁸.

É importante notar, ainda, que a própria constituição do fato jurídico requer que o evento relatado no antecedente da regra-matriz de incidência tributária seja traduzido na linguagem competente, qual seja, na linguagem das provas³⁴⁹. Fabiana Del Padre Tomé assinala que “[...] provar significa enunciar um fato, constituindo-o na realidade jurídica”, conforme o procedimento organizacional da prova (trâmite legal prescrito para a admissão, produção e valoração dos elementos levados aos autos)³⁵⁰. Nas palavras de Clarice Von Oertzen de Araújo, “Um fato só está constituído juridicamente quando puder ser provado”³⁵¹.

³⁴⁶ Nesse particular, remetemos ao exposto no capítulo 1, item 1.1, e às lições de Guibourg, Ghigliani e Guarinoni (*Introducción al conocimiento científico*. Buenos Aires: Eudeb, 1994, p. 49).

³⁴⁷ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A Prova no Direito Tributário*. Versão digital. São Paulo: Noeses, 2012, posição 1303.

³⁴⁸ *Ibid.*, posição 1291.

³⁴⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: linguagem e método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 469.

³⁵⁰ *Op. cit.*, 2012, posição 1315.

³⁵¹ Da incidência como tradução. In: CARNEIRO, Jerson; HARET, Florence (Coords.). *Vilém Flusser e Juristas – Comemoração dos 25 anos do grupo de estudos de Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 164.

Nesse contexto, fato jurídico é aquele que pode se amparar em provas admitidas pelo ordenamento jurídico; nas palavras de Paulo de Barros Carvalho,

[...] o discurso prescritivo do direito posto indica, fato por fato, os instrumentos credenciados para constituí-los, de tal sorte que os acontecimentos do mundo social que não puderem ser relatados com tais ferramentas de linguagem não ingressam nos domínios do jurídico, por mais evidentes que sejam³⁵².

Fabiana Del Padre Tomé critica a distinção empreendida pela doutrina entre prova direta e indireta; argumenta a autora que a prova, como relato linguístico que é, nunca atinge diretamente o fato probando, exigindo seja feita a inferência lógica por meio da qual se presume a ocorrência daquele³⁵³.

Assim, todas as provas são indiretas, diferenciando-se quanto ao grau de dificuldade que apresentam para convencer seu destinatário³⁵⁴. Fabiana Del Padre Tomé propõe, pois, a seguinte distinção entre prova simples/atômica e complexa/molecular³⁵⁵:

Acolhendo o ponto de vista da prova como fato, entendido como seguimento de linguagem, a prova será complexa ou molecular sempre que houver algum conectivo entrelaçando os enunciados atômicos. Assim, quando uma única prova implicar a certeza acerca da ocorrência ou da inoocorrência do fato, teremos prova simples ou atômica. Quando, ao contrário, houver necessidade de diversos enunciados probatórios confirmando uns aos outros, estaremos diante de prova complexa ou molecular, resultado da combinação de provas simples insuficientes.

Em se tratando de presunções legais, o próprio direito prescreve que, uma vez provado o fato presuntivo, reputa-se comprovado o fato presumido³⁵⁶; nesse caso, a operação mental lógica associativa é feita pela própria norma, e não pelo destinatário da prova.

Nessa ordem de ideias, não é difícil perceber que as hipóteses em que o fato jurídico tributário tiver de ser provado por meio de *prova complexa* ou *molecular* constituem campo fértil para a realização de transação que atenda ao interesse público, devendo ser exploradas pelo legislador.

³⁵² *Direito Tributário: linguagem e método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 966.

³⁵³ Nesse ponto, a professora exemplifica que os registros contábeis, que se enquadrariam no que usualmente se denomina *prova direta*, não representam as efetivas operações negociais realizadas, sendo tão somente o seu relato, que prevalece até que o outro relato com maior poder de convencimento o infirme (*A Prova no Direito Tributário*. Versão digital. São Paulo: Noeses, 2012, posição 1697).

³⁵⁴ *Ibid.*, posição 1711.

³⁵⁵ *Ibid.*, posição 1722.

³⁵⁶ CARVALHO, op. cit., 2015, p. 977.

A transação em que as partes concedem mutuamente no que toca à prova do fato jurídico tributário apresenta a vantagem de que a interpretação da norma geral e abstrata realizada na edição da norma individual e concreta pelo Fisco se mantém hígida. Não se trataria de negociar sobre a pretensão fiscal, “[...] mas de se determinar fatos incertos em que se possa chegar a uma conclusão mediante acordo de vontades”³⁵⁷.

Na mesma linha de pensamento supra, há posição doutrinária no sentido de que os acordos em matéria tributária não poderiam versar sobre direito, pois, na transação, “[...] Não se trata de um debate sobre a modificação dos elementos que compõem a descrição do fato gerador, mas sim da ocorrência ou não da situação que autoriza a liquidação do tributo”³⁵⁸.

Ressaltamos, porém, que, a nosso ver, na transação, seja no âmbito cível, seja em matéria tributária, não há modificação da interpretação conferida aos textos de direito positivo; dito de outra forma, as concessões feitas pelos litigantes possuem a finalidade de extinguir o conflito mediante a aplicação da norma de competência da transação, e não a de fixar a aplicação mais adequada das outras normas ao caso concreto.

Nesse particular, mostra-se extremamente relevante a observação feita por Fábio Brun Goldschmidt, sobre a qual já discorreremos no capítulo 2, item 2.3, no sentido de que a expressão *determinação de litígio*, constante do artigo 171 do CTN, opõe-se à expressão *determinação dos fatos*, utilizada no Modelo de Código Tributário para a América Latina de 1966, de cuja elaboração participou Rubens Gomes de Sousa, um dos criadores do Código Tributário Nacional pátrio³⁵⁹.

Por conseguinte, estamos com o referido jurista ao afirmar que o termo *determinação* utilizado pelo legislador complementar de 1966 não configura erro de digitação em relação ao vocábulo *terminação*; a admissão da transação como forma de *determinação de litígio* opõe-se à sua utilização tão somente para comprovação dos fatos,

³⁵⁷ RIBAS, Antonio Souza. Arbitragem como meio alternativo na solução de controvérsias tributárias. *Revista dos Tribunais Online*, São Paulo: Thomson Reuters, 2005, p. 03.

³⁵⁸ MORAIS, Carlos Yuri Araújo. Transação e arbitragem em matéria tributária: a experiência estrangeira e sua aplicabilidade ao direito brasileiro. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco. *Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mario da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 490.

³⁵⁹ Arbitragem e Transação Tributária – Verificação de Compatibilidade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 48, 1999, p. 58.

como ocorre, por exemplo, na legislação tributária da Venezuela e no *concordato italiano*³⁶⁰.

José Osvaldo Casás esclarece que, nas recomendações elaboradas nas XVIII Jornadas Latinoamericanas de Direito Tributário, ocorridas no ano de 1996, o item 15 do Tema II estabeleceu que a lei poderia fixar limites objetivos para a celebração de acordos “[...] sobre aspectos concretos de **hecho** de difícil ponderación o prueba que constituyen presupuestos para la **determinación** de la obligación tributaria”(; restou consignado, ainda, na exposição de motivos, que a comissão considerou que a transação deveria ser incluída no projeto, porém limitada às questões de fato, excluindo-se em matéria de interpretação normativa³⁶¹.

Entendemos, pois, que a norma de competência do sistema jurídico pátrio admite que as concessões mútuas das partes, na transação, tenham como objeto tanto controvérsias relativas à prova do fato jurídico tributário quanto à interpretação da norma jurídica aplicável ao caso em debate.

5.3 Dispensa do tributo devido e dos consectários

Outra questão que se coloca é se, na transação, a concessão mútua do Poder Público pode se dar sobre o montante do tributo apurado como devido, pelo sujeito passivo, no lançamento, ou se só poderia recair sobre as multas impostas e sobre os juros incidentes sobre o débito.

Uma vez mais, voltamo-nos à norma de competência do artigo 171 do CTN e não encontramos qualquer limitação nesse sentido. O legislador complementar limitou-se a admitir a transação como forma de extinção do litígio tributário, outorgando competência ao legislador ordinário para a sua regulamentação.

Lembramos que tanto a imposição de tributo quanto a de multa constituem obrigação tributária principal³⁶², objeto de relação jurídica que se desencadeia com a verificação do evento descrito no antecedente de *norma jurídica*. Nesse ponto, destacamos, pois, que a regra-matriz de incidência das multas tributárias possui a mesma estrutura da

³⁶⁰ Arbitragem e Transação Tributária – Verificação de Compatibilidade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 48, 1999, p. 59.

³⁶¹ La Transacción y la Transacción en General en el Derecho Comparado. *Revista Internacional de Direito Tributário*, Belo Horizonte: Del Rey, v. 3, jan./jun. 2005, p. 80, grifos nossos.

³⁶² “CTN, art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória. §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.”

regra-matriz do tributo, com a peculiaridade de que o evento descrito na hipótese desta última constitui um ilícito.

Não visualizamos, assim, razão jurídica pela qual poderia o Poder Público conceder em parcela de montante que entende devido a título de multa, e não de tributo; o Estado não abre mão do tributo em si, ou da multa, mas sim de parte do crédito tributário visando à extinção do litígio. Por conseguinte, cabe, a nosso ver, ao legislador ordinário decidir sobre os limites da transação.

Nesse ponto, salientamos que o Código Tributário Nacional prevê, também, a remissão³⁶³ como forma de extinção do crédito tributário, instituto sobremaneira mais benéfico que a transação, por implicar dispensa do *tributo* devido sem qualquer concessão por parte do sujeito passivo.

É de se ter em mente, porém, que aqueles que advogam que haveria um princípio da indisponibilidade do tributo que obstaría a transação na seara tributária, tese que rejeçamos no capítulo 4, item 4.2, podem vir a considerar legal acordo no qual a concessão mútua do Fisco recaia sobre parcelas que não constituem tributo (multa ou consectários); nessa hipótese, não haveria a suposta violação ao artigo 3º do CTN, porque a norma dispõe que o *tributo* é cobrado mediante atividade plenamente vinculada.

Para finalizar o presente tópico, cabe ressaltar que os argumentos contrários à transação em matéria tributária³⁶⁴, sobre os quais nos debruçaremos nos capítulos subsequentes, são igualmente aplicáveis às concessões incidentes sobre o tributo e sobre as multas; há, *a priori*, interesse estatal tanto na arrecadação tributária para a realização dos fins estatais quanto na punição do contribuinte que viola o seu dever de contribuir para a repartição dos custos sociais.

5.4 Despesas processuais e honorários advocatícios

A transação tributária realizada judicialmente suscita questionamentos sobre quem deve arcar com o pagamento das despesas processuais³⁶⁵ e se deve haver o pagamento de honorários advocatícios.

³⁶³ Sobre a remissão, tratamos brevemente no capítulo 2, item 2.4.

³⁶⁴ *E.g.*, violação a princípios constitucionais e ao interesse público, incentivo ao descumprimento às normas jurídicas.

³⁶⁵ Consoante artigo 84 do CPC/2015, “as despesas abrangem as custas dos atos do processo, a indenização de viagem, a remuneração do assistente técnico e a diária de testemunha”.

A sucumbência observa, em regra, o princípio da causalidade, “[...] de modo que deve suportar esses ônus a parte que deu causa ao ajuizamento da demanda ou à prática do incidente processual”³⁶⁶. Ocorre que, havendo a extinção do litígio por concessões mútuas das partes, não é possível aferir quem deu causa ao processo, inexistindo vencido ou vencedor. Nesse ponto, na medida em que as concessões mútuas das partes dão fim ao litígio instaurado, temos que se revela absolutamente incompatível com os fundamentos do instituto da transação a situação em que o magistrado busca investigar quem deu causa à demanda.

Atento à referida circunstância, o Código de Processo Civil estabelece que, na hipótese de transação, nada dispondo o termo a respeito das despesas processuais, estas devem ser rateadas igualmente entre as partes; se a transação ocorrer antes da sentença, as partes ficam dispensadas de eventual pagamento de custas remanescentes³⁶⁷. A solução se revela compatível com a ideia de concessões recíprocas que orienta o ajuste de vontades entre as partes.

Para Arenhart, Marinoni e Mitidiero, a expressão *despesas processuais* utilizada no artigo 90, §2º, do CPC abrange também os *honorários advocatícios*³⁶⁸. Temos, porém, que, na esteira do entendimento esposado pelo Ministro Arnaldo Esteves Lima³⁶⁹, o legislador processual civil distingue ambas as categorias, conferindo tratamento autônomo e distinto a cada uma delas; tanto assim o é que a Seção III do Capítulo II do Título I do CPC/2015 é denominada “Das Despesas, dos Honorários Advocatícios e das Multas”, evidenciando o nexos conjuntivo em destaque que os segundos não se incluem nas primeiras.

Outrossim, o artigo 85, §14, do CPC/2015 veda a compensação dos honorários advocatícios em caso de sucumbência parcial, por se tratar de direito autônomo, de natureza alimentar, do advogado.

Nesse contexto, entendemos que, nada dispondo o termo de transação sobre os honorários advocatícios, devem ser aplicadas as disposições da legislação processual civil e condenadas as partes ao seu pagamento.

³⁶⁶ ARENHART, Sérgio Cruz; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. *Código de Processo Civil Comentado*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, p. 253.

³⁶⁷ Artigo 90, §§2º e 3º, do CPC/2015.

³⁶⁸ Op. cit., 2018, p. 263-264, grifo nosso.

³⁶⁹ AgRg nos EDcl no REsp 850313, Rel. Ministro Arnaldo Esteves Lima, Quinta Turma, julgado em 17/05/2007, publicado em 11/06/2007.

Cumpra assinalar que a Medida Provisória 2.226/2001 incluiu o §2º no artigo 6º da Lei 9.469/97, dispondo que, nos acordos envolvendo a Fazenda Pública, cada parte seria obrigatoriamente responsável pelo pagamento dos honorários do seu advogado. Nada obstante, tal dispositivo legal foi revogado pela Lei 13.140/2015, que passou a dispor, no que toca às transações celebradas pelo Advogado-Geral da União e pelos dirigentes máximos das empresas públicas federais, que “[...] as partes poderão definir a responsabilidade de cada uma pelo pagamento dos honorários dos respectivos advogados”³⁷⁰. Dessa forma, ao fim e ao cabo, as transações envolvendo o Poder Público Federal se submetem, na atualidade, às mesmas regras gerais da legislação processual civil.

É importante notar, também, que, se o advogado não participar do acordo realizado entre as partes, os seus termos não podem prejudicar os honorários advocatícios daquele, conforme artigo 24, §4º, da Lei 8.906/1994.

Questão interessante se coloca diante da novel previsão do Código de Processo Civil de 2015 no sentido de que os advogados públicos receberão os honorários advocatícios de sucumbência nos termos da lei³⁷¹. Isso porque, a partir da instituição da lei regulamentar de tal norma de competência, o advogado público representa, simultaneamente, na negociação, o ente público e a si próprio, na qualidade de titular da verba honorária, podendo surgir conflito de interesses. Em princípio, o advogado público possui interesse em receber o pagamento dos honorários da parte contrária; já ao Estado interessa não efetuar o pagamento de tal verba ao advogado da outra parte.

Antes da alteração legislativa promovida pela Lei 13.140/2015, tal problemática inexistia, seja porque não havia previsão legal de pagamento de honorários sucumbenciais aos advogados públicos; seja porque, conforme exposto linhas acima, nas transações envolvendo o Poder Público, não era dado às partes disporem sobre o pagamento dos honorários advocatícios.

De outro lado, as custas judiciais, que integram a classe das *despesas processuais*, possuem natureza tributária, enquadrando-se na espécie *taxa*. As denominadas taxas de serviço são cobradas pelo Poder Público, conforme artigo 145, II, da CF/88, “[...] pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao

³⁷⁰ Artigo 1º, §5º, da Lei 9.469/1997, na redação dada pela Lei 13.140/2015.

³⁷¹ Artigo 85, §18, do CPC/2015.

contribuinte ou postos a sua disposição [...]”. Assim, as custas judiciais são taxas cobradas pela utilização do serviço público de administração de justiça³⁷².

Por sua vez, o artigo 123 do Código Tributário Nacional prescreve que as convenções particulares referentes ao pagamento de tributos que modifiquem o sujeito passivo da obrigação tributária não são oponíveis ao Fisco. Explica Luciano Amaro³⁷³:

Assim como um devedor, no plano do direito privado, não pode eximir-se de sua obrigação mediante sua transferência a terceiro, sem anuência do credor, aqui, no direito tributário, o sujeito passivo não pode furtar-se aos seus deveres com apoio no contrato em que terceiro os assumiu sem anuência da lei. Contratos nesses termos valem apenas entre as partes, ou seja, não são oponíveis ao credor, que pode ignorá-los, quer o sujeito passivo (legalmente definido) seja contribuinte, quer seja responsável.

Ademais, o artigo 98, §2º, da CF/88 estabelece que tais taxas serão destinadas exclusivamente ao custeio dos serviços judiciais, vedando, assim, a desvinculação do montante arrecadado a tal título.

Nessa ordem de ideias, a convenção das partes, objeto da transação, não poderia ser oposta ao credor das custas judiciais referentes ao processo no qual se transacionou; porém, como não é possível aferir o real devedor de tais emolumentos quando o litígio é extinto em razão da transação, dispôs o legislador processual civil, como vimos acima, que as despesas (que englobam as custas) serão rateadas igualmente *quando nada dispuserem as partes a esse respeito*.

Entendemos, porém, que a interpretação mais consentânea com o sistema tributário nacional instituído pela Constituição Federal de 1988 é no sentido de que as custas processuais, por constituírem tributos, devem ser sempre rateadas igualmente entre as partes, independentemente do que se convencionou no termo de transação. Nada obsta, todavia, que as partes ajustem o ressarcimento entre si de tal valor. O que não nos parece possível é outorgar às partes total liberdade na definição do sujeito passivo de tal obrigação tributária, o que poderia, inclusive, acarretar lesão proposital ao Fisco.

Nesse sentido, a jurisprudência do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro (TJ/RJ) firmou a compreensão de que o juiz pode recusar a homologação de acordo em que as partes disponham de forma a lesar o Fundo Especial do Tribunal de Justiça³⁷⁴; assim, o

³⁷² AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 62.

³⁷³ *Ibid.*, p. 359.

³⁷⁴ O Fundo Especial do Tribunal de Justiça (FETJ) foi criado pela Lei do Estado do Rio de Janeiro 2.524/1996 e possui como parte de suas receitas as custas e emolumentos judiciais (artigo 3º, II) (RIO DE JANEIRO. ALERJ. Disponível em: <<http://www.alerj.rj.gov.br/>>. Acesso em: 01 ago. 2018).

enunciado administrativo nº 31 daquela Corte estabelece que é cabível a negativa de homologação em referida hipótese, tal como quando estabelecido no termo de transação o pagamento das despesas processuais pela parte que goza de benefício de isenção de custas judiciais³⁷⁵.

Com efeito, é usual que a Fazenda Pública seja isenta do pagamento de custas processuais; por exemplo, a Lei 9.289/96, que regula o pagamento das custas na Justiça Federal de primeiro e de segundo graus, prescreve, em seu artigo 4º, I, a aludida isenção em favor da União, dos Estados, dos Territórios Federais, do Distrito Federal, bem como das respectivas autarquias e fundações. Resta evidente, pois, que atribuir exclusivamente à parte que goza de isenção legal o ônus das custas judiciais no acordo resultante da transação ostenta intuito fraudulento, já que não há *concessão mútua* nesse ponto por quaisquer das partes.

Destacamos, ainda, que, a nosso ver, o fato de uma das partes integrantes do acordo ser o Poder Público não desnatura a natureza *particular* do ajuste de vontades direcionado à modificação do sujeito passivo da obrigação tributária; isso porque dita alteração se dá, na hipótese, em razão da vontade das partes, e não da lei.

³⁷⁵ Há diversos julgados do TJ/RJ aplicando o enunciado administrativo nº 31, tais como: 0214348-95.2004.8.19.0001, Décima Nona Câmara Cível, Rel.^a Des.^a Guaraci de Campos Vianna, julgamento em 18/02/2016; 0239467-53.2007.8.19.0001, Vigésima Câmara Cível, Rel.^a Des.^a. Conceição Aparecida Mousnier Teixeira de Guimarães Pena, julgamento em 11/02/2015.

6 COMPATIBILIDADE DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA COM OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

6.1 Segurança Jurídica

A segurança jurídica é norma implícita no ordenamento jurídico de cuja existência e validade ninguém ousa duvidar; o fato de ser implícita não a torna mais fraca que uma norma “expressa”, desta última diferindo apenas formalmente³⁷⁶.

Paulo de Barros Carvalho defende que a segurança jurídica é um sobreprincípio, porquanto se realiza com a atuação simultânea de outros princípios, como o da legalidade, da irretroatividade, da igualdade e da universalidade de acesso à jurisdição³⁷⁷. Para o doutrinador, há, também, o sobreprincípio da certeza do direito, o qual exige que o comando jurídico seja plenamente conhecido pelo seu destinatário, não se compadecendo com dúvidas ou inexatidões, bem como previsível³⁷⁸.

Por sua vez, José Souto Maior Borges assevera que, na esfera tributária, identificamos o princípio da segurança jurídica na igualdade de tratamento aos contribuintes e no equilíbrio nas relações entre o Fisco e o sujeito passivo³⁷⁹.

Roque Antônio Carrazza pontua que a segurança jurídica é uma das manifestações do Estado de Direito, visando à proteção das legítimas expectativas dos cidadãos e da confiança que depositam na administração pública. Segundo o autor, “[...] como o Direito visa à obtenção da *res justa*, de que nos falavam os antigos romanos, todas as normas jurídicas, especialmente as que dão efetividade às garantias constitucionais, devem procurar *tornar segura* a vida das pessoas e das instituições”³⁸⁰.

Tércio Sampaio Ferraz Júnior ensina que a certeza é um elemento primordial à segurança jurídica, na medida em que permite que se determine o que é jurídico; complementa que “[...] Por certeza entende-se a determinação permanente dos efeitos que o ordenamento jurídico atribui a um dado comportamento, de modo que o cidadão saiba ou possa saber de antemão a consequência das suas próprias ações”³⁸¹.

³⁷⁶ BORGES, Souto Maior. Princípio da Segurança Jurídica na Criação e Aplicação do Tributo. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 63, 1993, p. 207.

³⁷⁷ Sobre os Princípios Constitucionais Tributários. *Revista de Direito Tributário*, n. 55, 1991, p. 150.

³⁷⁸ *Direito Tributário: linguagem e método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 291.

³⁷⁹ Op. cit., 1993, p. 209.

³⁸⁰ *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 482.

³⁸¹ Segurança Jurídica e Normas Gerais Tributárias. *Revista de Direito Tributário*, v. 5, n. 17-18, 1981, p. 51.

Humberto Bergmann Ávila defende, ainda, que a segurança jurídica deve ser compreendida em três dimensões: a) o direito deve ser cognoscível; b) o direito deve ser confiável, no sentido de ser estável; c) o direito deve ser calculável, no sentido de ser previsível³⁸².

Vemos, pois, que a segurança jurídica está profundamente relacionada com um ideal de previsibilidade, permitindo que o indivíduo anteveja, com clareza, as consequências jurídicas dos seus atos; inclusive, é dessa forma que o direito cumpre efetivamente o seu papel de regular a conduta das pessoas, outorgando liberdade para que se comportem de acordo ou de forma contrária ao ordenamento. Quando não houver certeza sobre o direito aplicável, não haverá segurança jurídica³⁸³.

É certo que a indeterminação inerente à linguagem, à qual tanto já nos referimos ao longo deste estudo, prejudica esse ideal de absoluta previsibilidade sobre o conteúdo das normas jurídicas, especialmente em um sistema jurídico *civil law*. Entretanto, Humberto Ávila refere, com exatidão, que, para não comprometer a segurança jurídica, as interpretações possíveis para os textos jurídicos previstas pelo contribuinte não devem conduzir a consequências muito distintas entre si; exemplifica o doutrinador que, se uma significação prescrever o pagamento de 1% e a outra, 300%, sendo ambas compatíveis com o texto jurídico, a ambiguidade do enunciado prejudicaria a sua aplicação em conformidade com tal princípio³⁸⁴.

Nesse contexto, é inegável que a falta de estabilização da jurisprudência, inclusive dos Tribunais Superiores, bem como a demora no julgamento de teses repetitivas, abala a segurança das partes no sistema jurídico. É bem verdade que o Código de Processo Civil de 2015 buscou fortalecer a *certeza* do direito, nas dimensões das suas cognoscibilidade e previsibilidade, ao reforçar a figura do precedente, determinando que os juízes e tribunais observem as decisões do Supremo Tribunal Federal (STF) em controle concentrado de constitucionalidade, os enunciados sumulares do STF e do STJ e a orientação do plenário ou do órgão especial aos quais estiverem vinculados³⁸⁵.

³⁸² Segurança Jurídica em Matéria Tributária. *Revista Brasileira de Direito e Finanças Públicas*, n. 64, set./out. 2017, p. 49.

³⁸³ TORRES, Heleno Taveira. Princípios da segurança jurídica e transação em matéria tributária. Os limites da revisão administrativa dos acordos tributários. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco. *Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mario da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 309.

³⁸⁴ Op. cit., 2017, p. 55.

³⁸⁵ Artigo 927 do CPC/2015.

Entretanto, como bem ressaltam Marinoni, Arenhart e Mitidiero, nem toda decisão configura precedente e não é toda fundamentação que possui força vinculante; por consequência, a aplicação de precedentes “[...] não dispensa a interpretação do significado do caso e das razões empregadas para sua solução, o que exige juízes sensíveis e atentos às particularidades dos casos e capazes de empreender sofisticados processos de apreensão e universalização de razões e comparação entre casos”³⁸⁶.

Vê-se, pois, que a questão de aplicação de precedentes é complexa, mormente em um sistema de tradição romano-germânica; nessa perspectiva, a realização de transação, cujos critérios estejam elencados em lei, confere às partes estabilidade e previsibilidade, atendendo aos ideais de segurança jurídica. Por óbvio, não se está dizendo que a transação é necessariamente uma alternativa melhor à jurisdição contenciosa, ou mesmo sua substituta, mas tão somente que, conforme expusemos no capítulo 1, item 1.3, a composição configura uma das portas disponíveis às partes para a solução de conflitos e atende ao sobreprincípio da segurança jurídica.

6.2 Legalidade

Os princípios jurídicos nada mais são que normas jurídicas, uma vez que estruturados sob a forma de um juízo hipotético-condicional, dotadas de maior vagueza semântica e de elevada carga valorativa, orientando a elaboração e interpretação de outras normas, de acordo com os fins e valores estabelecidos pelo próprio ordenamento jurídico. É de se notar que um mesmo princípio pode ser dotado de maior ou menor grau de objetividade, a depender da sua aplicação prática³⁸⁷.

O princípio da legalidade, em matéria tributária, deita suas raízes no direito consuetudinário e precede ao próprio Estado de Direito, na medida em que, antes mesmo da edição da Magna Carta em 1215, já havia entre os povos europeus a noção de que os impostos deveriam ser criados por assembleias representativas, de modo que houvesse o consentimento de todos a tal sacrifício³⁸⁸.

Dito princípio está, ainda, intimamente relacionado com a separação dos poderes e com essa ideia de autotributação: o Poder Legislativo é composto por representantes do

³⁸⁶ *Código de Processo Civil Comentado*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, p. 1055.

³⁸⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. Sobre os Princípios Constitucionais Tributários. *Revista de Direito Tributário*, 1991, p. 151-152.

³⁸⁸ XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 06-07.

povo e a lei deriva, ainda que fictamente, da vontade de todos. Assim, vincula-se a invasão pelo Executivo no direito de propriedade dos cidadãos por meio da cobrança de impostos à decisão tomada pelo órgão legislativo.

Percebe-se, assim, que o âmbito de proteção da esfera de direitos subjetivos dos particulares, especialmente do direito de propriedade, é, sem dúvida, muito mais ampla no Direito Tributário, vigorando a reserva absoluta de lei. Não há, pois, ao contrário do que costuma ocorrer no âmbito do direito administrativo, espaço para a atuação discricionária do Poder Público, de acordo com critérios de conveniência e oportunidade, devendo a lei conter “[...] não só o fundamento da conduta da Administração, mas também o próprio critério de decisão no caso concreto”³⁸⁹. Esse critério de decisão “[...] corresponde ao procedimento que a autoridade deverá praticar para uma aplicação legítima da lei tributária (validade formal)”³⁹⁰.

Luciano Amaro assevera que o nascimento da obrigação tributária independe da vontade da autoridade fiscal e que, nos termos do artigo 97 do CTN³⁹¹, somente a lei pode instituir, extinguir, majorar ou reduzir tributos; na esteira de tal dispositivo legal, também é reservada à lei a definição do fato jurídico tributário, do sujeito passivo, da base de cálculo e da alíquota³⁹².

Paulo de Barros Carvalho atenta para o fato de que o artigo 142, *caput* e parágrafo único, do CTN, o qual prevê que o lançamento é atividade privativa, vinculada e obrigatória da autoridade administrativa, limita a atuação do agente público aos termos

³⁸⁹ XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 37.

³⁹⁰ TORRES, Heleno Taveira. Transação, arbitragem e conciliação judicial como medidas alternativas para resolução de conflitos entre administração e contribuintes: simplificação e eficiência administrativa. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, v. 1, n. 2, mar./abr. 2003, p. 03. Disponível em: <<http://www.bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdiCntd=12926>>. Acesso em: 6 fev. 2018.

³⁹¹ “Art. 97. Somente a lei pode estabelecer: I - a instituição de tributos, ou a sua extinção; II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65; III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do §3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo; IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65; V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas; VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades. §1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso. §2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.”

³⁹² *Direito Tributário Brasileiro*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 135.

específicos da lei, “[...] não podendo abrigar qualquer tipo de subjetividade própria aos atos de competência discricionária”³⁹³.

Humberto Bergmann Ávila entende que a norma veiculada pelo artigo 150, I, da CF/88 experimenta a dimensão normativa de regra, porquanto exige a adoção de um comportamento legislativo para a instituição ou aumento de tributos; para o autor, a norma em questão também ostenta a dimensão de princípio, na medida em que impõe “[...] a realização de um estado de segurança, de estabilidade e de previsibilidade à atuação estatal”³⁹⁴.

Ávila assinala, ainda, que o *princípio* aponta para um estado ideal de coisas que deve ser promovido ao *máximo*, mas que não é absoluto; por conseguinte, defende que, *em relação à promoção desse ideal de previsibilidade*, o princípio da legalidade admite restrições para a promoção de outras finalidades constitucionais³⁹⁵.

Pois bem. Levando em conta as considerações acima expostas, temos que a norma de competência do artigo 171 do CTN não conflita com o princípio da legalidade. Vejamos.

É de se atentar, em primeiro lugar, que o artigo 150, I, da CF/88 veda a *instituição* ou *aumento* de tributo por outro meio que não a lei; na transação, contudo, não se institui nem se majora tributo, razão pela qual não há que cogitar de violação à garantia do direito de propriedade e da autotributação.

Ademais, também não se vislumbra violação ao princípio da legalidade administrativa³⁹⁶ ou da legalidade “genérica”³⁹⁷, uma vez que a transação em matéria tributária encontra autorização expressa em *lei* complementar e deve ser regulamentada, conforme a norma de competência, por *lei* ordinária. Na esteira do que já expusemos neste

³⁹³ *Direito Tributário: linguagem e método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 314.

³⁹⁴ Legalidade Tributária Multidimensional. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e Limites da Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 286.

³⁹⁵ *Ibid.*, p. 287-288. Em seu texto, Humberto Bergmann Ávila deixa claro seu posicionamento de que a *regra* da legalidade, ao contrário da dimensão normativa do princípio, exige que o aplicador verifique o enquadramento do ato ou fato à previsão normativa, havendo ponderação apenas se houver necessidade de definição do sentido da previsão normativa (ponderação interna) ou conflito com outra regra (ponderação externa) (*ibid.*, p. 286).

³⁹⁶ Conforme artigo 37, *caput*, da CF/88, “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) [...]”.

³⁹⁷ Conforme artigo 5º, II, da CF/88, “Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...] II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei; [...]”.

estudo, a existência de concessões mútuas entre Fisco e particular não modifica o fato de que o crédito tributário é constituído por meio de ato administrativo vinculado, qual seja o lançamento, na forma do artigo 142 do CTN, e cobrado com base na *lei*.

Entendemos, ainda, que a promoção do ideal de previsibilidade que a legalidade visa a alcançar, conforme referido por Humberto Ávila, também não resta prejudicada com a transação tributária. Isso porque a norma introduzida, em observância à norma de competência, deverá não só indicar o sujeito competente para transacionar³⁹⁸, mas também o momento (aspecto temporal), o local (aspecto espacial) e o objeto (critério material) das concessões mútuas, critérios sobre os quais nos debruçamos nos capítulos 3 e 5 deste trabalho.

Nesse particular, notamos que a indisponibilidade do tributo, tão conclamada pela doutrina, é, na verdade, um reflexo do princípio da legalidade: “[...] O que a lei estabelece através do comando normativo, a vontade da parte não poderá modificar”³⁹⁹. Nessa linha, como já vimos, encontramos comandos legais no Código Tributário Nacional que autorizam a transação como forma de extinção de litígios, inexistindo, por outro lado, norma que a vede⁴⁰⁰.

Nesse contexto, com a redução, quiçá eliminação, do espaço da discricionariedade da autoridade administrativa na realização da transação, temos que não há violação da norma constitucional da legalidade, em quaisquer das suas vertentes (geral, administrativa ou tributária). Nesse sentido, Heleno Taveira Torres sustenta que não há qualquer quebra à legalidade pela instituição da transação, uma vez que limitado o espaço de discricionariedade pelo texto legal⁴⁰¹.

Conforme referido nas primeiras linhas deste tópico, as normas que veiculam princípios orientam a interpretação e a elaboração de outras normas. Por conseguinte, temos que o reconhecimento da inconstitucionalidade da norma do artigo 171 do CTN dependeria de frontal violação ao núcleo duro do princípio da legalidade; ao contrário, na hipótese sob análise, o princípio da legalidade é reforçado pela norma de competência, que,

³⁹⁸ Artigo 171, parágrafo único, do CTN.

³⁹⁹ MORAIS, Carlos Yuri Araújo. Transação e arbitragem em matéria tributária: a experiência estrangeira e sua aplicabilidade ao direito brasileiro. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco. *Transação e arbitragem no âmbito tributário*: homenagem ao jurista Carlos Mario da Silva Velloso. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 489.

⁴⁰⁰ *Ibid.*, loc. cit.

⁴⁰¹ Transação, arbitragem e conciliação judicial como medidas alternativas para resolução de conflitos entre administração e contribuintes: simplificação e eficiência administrativa. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, v. 1, n. 2, mar./abr. 2003, p. 08. Disponível em: <<http://www.bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdicntd=12926>>. Acesso em: 6 fev. 2018.

ao fim e ao cabo, é expressão, justamente, da vontade popular, protegida pelo princípio da legalidade.

6.3 Eficiência

O artigo 37 da Constituição Federal de 1988, na redação dada pela emenda constitucional 19/98, estabelece que a administração pública deve obedecer ao princípio da eficiência; o artigo 2º da Lei 9.784/99, que regula o processo administrativo em âmbito federal, também elenca a *eficiência* dentre os princípios que norteiam a atividade administrativa.

A inserção do princípio em comento no *caput* do artigo 37 da CF/88 pelo constituinte derivado decorreu da insatisfação da sociedade com a má-prestação dos serviços públicos⁴⁰², muitas vezes exercidos sem comprometimento e com excesso de burocracias. Porém, é certo que tal norma se dirige à atividade administrativa como um todo, e não só aos serviços públicos.

Ao contrário da legalidade, a necessidade de atendimento à eficiência pelo Poder Público é norma bastante nova⁴⁰³ em nosso ordenamento positivo, de modo que não há um sentido, mais ou menos, preciso e tradicionalmente aceito pela comunidade jurídica. Trata-se de termo dotado de considerável vagueza semântica, que comporta diversas significações.

Com efeito, José dos Santos Carvalho Filho pontua que o grau de indeterminação da norma jurídica em debate foi, inclusive, alvo de críticas pela doutrina; além da dificuldade de precisar o sentido do termo *eficiência*, especialmente para o direito, não resta dúvida de que a positivação do dever de eficiência não é suficiente para modificar a conduta administrativa, que deve se voltar para uma melhoria na gestão da coisa pública⁴⁰⁴.

Na linguagem natural, o termo *eficiência* pode ser definido *virtude de produzir um efeito, eficácia; eficaz*, por sua vez, corresponde àquilo que produz o efeito desejado, que

⁴⁰² CARVALHO FILHO, José Dos Santos. *Manual de Direito Administrativo*. 25. ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 29.

⁴⁰³ Utilizamos o vocábulo *nova* em comparação com o princípio da legalidade, cuja existência ninguém questiona; estamos, porém, com Ives Gandra da Silva Martins ao afirmar que a eficiência é corolário dos demais princípios constitucionais, na medida em que a maior pertinência e adequação possíveis na utilização dos recursos públicos em prol da sociedade é uma exigência do próprio Estado de Direito, a fim de que os cidadãos sejam servidos pelo governo, e não o contrário (Princípio da Eficiência em Matéria Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Princípio da Eficiência em Matéria Tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 31).

⁴⁰⁴ Op. cit., 2012, p. 29.

dá bom resultado⁴⁰⁵. Ainda, *eficiência* alude à *capacidade de ser produtivo, competente e de obter o melhor resultado com o mínimo de dispêndio*⁴⁰⁶.

O dever de eficiência é visto, algumas vezes, como a escolha administrativa pela opção que implique menor dispêndio financeiro. Humberto Ávila pontua, porém, que o custo administrativo deve ser visto de modo relativo, “[...] no sentido de que a opção menos custosa deve ser adotada somente se as vantagens proporcionadas por outras opções não superarem o benefício financeiro”⁴⁰⁷. O professor assinala, ainda, que a administração deve escolher o meio menos dispendioso financeiramente apenas se não acarretar maior restrição a direitos dos administrados e se não afetar o grau de realização das finalidades estatais⁴⁰⁸.

Hugo de Brito Machado sustenta que o significado de *eficiência* na linguagem jurídica se assemelha ao do discurso comum, qual seja, “[...] capacidade ou aptidão para alcançar um resultado ou objetivo preestabelecido”⁴⁰⁹. O autor destaca que, na seara tributária, incorre-se em grande equívoco ao associar o princípio da eficiência com a máxima arrecadação pelo Fisco; esclarece com precisão o professor⁴¹⁰:

O princípio da eficiência administrativa em matéria tributária consiste na realização da atividade de tributação de forma a propiciar o máximo resultado, vale dizer, a maior arrecadação, sem prejuízo da realização do objetivo essencial do Estado, que consiste na preservação do ordenamento jurídico como instrumento da realização do bem comum, e com o mínimo de sacrifício para os contribuintes. Os limites materiais do princípio, portanto, consistem nos demais princípios jurídicos, em especial nos princípios da legalidade e da isonomia.

Aliando as lições dos dois doutrinadores acima expostas, é possível concluir que uma administração tributária eficiente não necessariamente é aquela que gasta menos ou que arrecada mais. Entretanto, determinar a escolha administrativa mais eficiente é, em

⁴⁰⁵ FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Novo dicionário Aurélio de língua portuguesa*. 4. ed. Curitiba: Positivo, 2009, s.v. *eficiência*.

⁴⁰⁶ HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro de Salles. *Dicionário Houaiss da língua portuguesa*. Rio de Janeiro: Objetiva, 2009, s.v. *eficiência*.

⁴⁰⁷ Moralidade, Razoabilidade e Eficiência na Atividade Administrativa. *Revista Brasileira de Direito Público* – RBDP, v. 01, n. 01, abr./jun. 2003, p. 127.

⁴⁰⁸ *Ibid.*, p. 129.

⁴⁰⁹ Processo Administrativo Tributário: Eficiência e Direitos Fundamentais do Contribuinte. In: CAMPOS, Marcelo (Coord.). *Direito Processual Tributário: a dinâmica da interpretação: estudos em homenagem ao Professor Djalma Campos*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, p. 54.

⁴¹⁰ *Ibid.*, p. 56.

muitos casos, tarefa árdua, uma vez que as vantagens e desvantagens de determinado meio podem ser inúmeras e de difícil comparação. Explica Humberto Bergmann Ávila⁴¹¹:

Em termos quantitativos, um meio pode promover menos, igualmente ou mais o fim do que outro meio. Em termos qualitativos, um meio pode promover pior, igualmente ou melhor o fim do que outro meio. E em termos probabilísticos, um meio pode promover com menos, igual ou mais certeza o fim do que outro meio. Isso significa que a comparação entre os meios que o administrador terá de escolher nem sempre se mantém em um mesmo nível (quantitativo, qualitativo ou probabilístico), como ocorre na comparação entre um meio mais fraco e outro mais forte, entre um meio pior e outro melhor ou entre um meio menos certo e outro mais certo para a promoção do fim.

Nesse contexto, considerando essa complexidade que envolve a aplicação do princípio da eficiência, é sempre bom lembrar que a norma constitucional não retira a discricionariedade concedida ao administrador pela lei, expressão da vontade popular⁴¹².

Alexandre de Moraes assevera que o princípio da eficiência impõe ao Poder Público a melhor utilização possível dos recursos públicos, de modo a maximizar os ganhos sociais, diminuindo os desperdícios; elenca como critério de uma administração eficiente o exercício das competências administrativas “[...] de forma imparcial, neutra, transparente, participativa, eficaz, sem burocracia e sempre em busca da qualidade [...]”⁴¹³.

Independentemente da ausência de contornos precisos ao princípio da eficiência, dúvida não há de que a norma constitucional se compatibiliza com a transação em matéria tributária; para tanto, deve a lei regulamentadora atentar justamente para a existência de desperdício de recursos públicos na cobrança dos créditos tributários, buscando maximizar os ganhos sociais. Esse ponto será por nós mais bem explorado no capítulo 9.

6.4 Responsabilidade Fiscal

Ao tratar das finanças públicas, o constituinte preocupou-se com o planejamento fiscal adequado, mediante a produção de orçamentos transparentes e equilibrados.

Nessa linha, previu a CF/88 a instituição do plano plurianual, da lei diretrizes orçamentárias e do orçamento anual⁴¹⁴, bem como diversos princípios orçamentários⁴¹⁵;

⁴¹¹ Moralidade, Razoabilidade e Eficiência na Atividade Administrativa. *Revista Brasileira de Direito Público* – RBDP, v. 01, n. 01, abr./jun. 2003, p. 130.

⁴¹² MORAES, Alexandre De. Princípio da eficiência e controle jurisdicional dos atos administrativos discricionários. *Revista de Direito Administrativo*, n. 243, 2006, p. 21.

⁴¹³ *Ibid.*, p. 22.

⁴¹⁴ Artigo 165 da CF/88.

⁴¹⁵ *E.g.*, exclusividade, anualidade, unidade, universalidade, publicidade.

além disso, outorgou competência ao Senado Federal para fixar limites globais para o montante da dívida consolidada dos entes da Federação⁴¹⁶ e estabelecer limites globais e condições para o montante da dívida mobiliária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios⁴¹⁷. Outrossim, vedou o constituinte “[...] a realização de operações de créditos que excedam o montante das despesas de capital, ressalvadas as autorizadas mediante créditos suplementares ou especiais com finalidade precisa, aprovados pelo Poder Legislativo por maioria absoluta”⁴¹⁸.

Kiyoshi Harada assinala que, “No Estado moderno, não mais existe lugar para orçamento público que não leve em conta os interesses da sociedade. Daí porque o orçamento sempre reflete um plano de ação governamental. Daí, também, seu caráter de instrumento representativo da vontade popular”⁴¹⁹.

Nesse contexto, a Lei Complementar 101/2000 cuidou das normas para as finanças públicas voltadas ao cumprimento da responsabilidade fiscal; nos termos do artigo 1º, §1º, a responsabilidade fiscal pressupõe ação planejada e transparente, com o cumprimento de metas de resultados para as receitas e as despesas, mediante limites para renúncias de receitas e geração de despesas, de modo a prevenir riscos e corrigir desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas.

Nas palavras de Ives Gandra da Silva Martins, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) “[...] vem, exatamente, explicitar, em nível inferior, a intenção constituinte de produzir orçamentos equilibrados, estando na essência do modelo adotado exigir responsabilidade maior das Administrações Públicas [...]”⁴²⁰.

Mais precisamente voltada à esfera tributária, a norma do artigo 11 da LRF estabelece que a instituição e a arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente federativo são requisito essencial na gestão fiscal responsável. Consoante ensina Kiyoshi Harada⁴²¹:

Enfim, controlar a execução orçamentária significa acompanhar e obter condições para, se for o caso, otimizar os meios de arrecadação da receita pública, de um lado, e adotar medidas de contenção dos gastos, de outro lado, ainda no decorrer do exercício. Trata-se de verificar a

⁴¹⁶ Artigo 52, VI, da CF/88.

⁴¹⁷ Artigo 52, IX, da CF/88.

⁴¹⁸ Artigo 167, III, da CF/88.

⁴¹⁹ *Direito Financeiro e Tributário*. 23. ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 67.

⁴²⁰ Os Fundamentos Constitucionais da Lei de Responsabilidade Fiscal nº 101/200. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Aspectos Relevantes da Lei de Responsabilidade Fiscal*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 168.

⁴²¹ Op. cit., 2014, p. 104-105, grifos do autor.

compatibilidade entre o planejado e o que está sendo executado. Daí porque as metas anuais de receitas são desdobradas em metas bimestrais de **arrecadação**, como determina o art. 13 da LRF, exatamente para possibilitar a elaboração da programação financeira com o respectivo programa de execução mensal de desembolso.

O artigo 14 da Lei Complementar 101/2000 fixa requisitos e condições para que haja concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita. O parágrafo primeiro estabelece que

A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

A grande questão que se coloca diz respeito à aplicabilidade da norma retrocitada ao instituto da transação, já que este não está expressamente mencionado no texto legal; resta determinar, pois, se as concessões mútuas efetuadas pelo Fisco se enquadrariam como *outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado*.

Pois bem. Hugo de Brito Machado é contundente ao defender que a transação, por ser instituto bilateral, já que Fisco e contribuinte fazem concessões, não deve ser confundida com benefício fiscal e que, por isso, não se enquadra no disposto no artigo 14 da LRF; o autor assinala que não só a interpretação literal do texto legal conduziria a essa conclusão, mas também a teleológica, porquanto a finalidade da norma consistiria em evitar a concessão de vantagens a certos contribuintes sem justificativa⁴²².

Nesse mesmo sentido, o Pleno do Supremo Tribunal Federal, no julgamento de ação direta de inconstitucionalidade proposta contra lei do Estado do Rio Grande do Sul⁴²³, decidiu que a transação não configura *favor fiscal*, razão pela qual não seria admissível a alegação de ofensa ao artigo 150, §6º, da CF/88⁴²⁴.

Nada obstante, entendemos que a finalidade da norma veiculada pelo artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal não é tão somente evitar a concessão de um benefício fiscal

⁴²² Transação e arbitragem no âmbito tributário. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco. *Transação e arbitragem no âmbito tributário*: homenagem ao jurista Carlos Mario da Silva Velloso. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 119.

⁴²³ ADI 2405 MC, Relator Ministro Carlos Britto, Relator p/ Acórdão Ministro Sepúlveda Pertence, Tribunal Pleno, julgado em 06/11/2002, publicado em 17/02/2006.

⁴²⁴ “§6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou 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 art. 155, §2.º, XII, g. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993).”

injustificado, como afirma Hugo de Brito Machado. É de se ver que toda a programação orçamentária se baseia na previsão que se faz das receitas a serem arrecadadas, as quais devem ser suficientes para cobrir as despesas estimadas; assim, mesmo um benefício fiscal plenamente justificado à luz do ordenamento jurídico deve ter sua concessão acompanhada das medidas do artigo 14, a fim de evitar que a diminuição da arrecadação desequilibre as contas públicas.

De outro lado, como bem pontua Ives Gandra da Silva Martins, é fácil concluir que o benefício deve acarretar necessariamente a renúncia de uma receita programada, ou seja, que tenha sido prevista na lei orçamentária; do contrário, não há qualquer impacto no orçamento, inexistindo necessidade de que sejam tomadas as medidas elencadas pelo artigo 14 da Lei Complementar 101/2000⁴²⁵.

Nesse particular, veja-se que as receitas devem ser previstas conforme prescreve o artigo 12 da LRF:

As previsões de receita observarão as normas técnicas e legais, considerarão os efeitos das alterações na legislação, da variação do índice de preços, do crescimento econômico ou de qualquer outro fator relevante e serão acompanhadas de demonstrativo de sua evolução nos últimos três anos, da projeção para os dois seguintes àquele a que se referirem, e da metodologia de cálculo e premissas utilizadas.

As receitas previstas são desdobradas pelo Poder Executivo em metas *bimestrais* de arrecadação, para que haja o efetivo controle da programação orçamentária, e devem ser especificadas medidas de combate à evasão fiscal, *bem como o montante objeto de cobrança administrativa e judicial*⁴²⁶.

Cumprindo ressaltar que a legislação não define precisamente o termo *receita*, mas, a partir do artigo 11, *caput* e parágrafos, da Lei 4.320/64, é possível identificá-la como “[...] todo ingresso de recursos financeiros ao tesouro público, com ou sem contrapartida no passivo e independentemente de aumento patrimonial da entidade política”⁴²⁷.

Nessa ordem de ideias, temos que a necessidade de cumprimento do disposto no artigo 14 da LRF dependerá de a transação implicar, ou não, renúncia a receita que tenha sido prevista nas leis orçamentárias, caso em que, a nosso ver, enquadrar-se-ia na categoria *outros benefícios*. A nosso ver, a norma visa a abarcar quaisquer espécies de renúncias

⁴²⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Incentivos onerosos e não onerosos na lei de responsabilidade fiscal. In: SCAFF, Fernando Facury; CONTI, José Maurício (Coords.). *Lei de Responsabilidade Fiscal: 10 anos de vigência – questões atuais*. Florianópolis: Conceito, 2010, p. 36.

⁴²⁶ Artigo 13 da Lei Complementar 101/2000.

⁴²⁷ HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 23. ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 39.

tributárias, as quais sempre *beneficiam* aqueles que deixam de se obrigar ao montante renunciado.

Inclusive, Hugo de Brito Machado defende que, se realizada transação sem que sejam observadas as características essenciais do instituto, será possível a invocação do artigo 14 da LRF, se demonstrado que “[...] foi colocado sob a aparência de transação um *benefício que corresponde a tratamento diferenciado* [...]”⁴²⁸.

Com efeito, é importante notar que a transação, caso editada a lei ordinária regulamentar, deve justamente ter como finalidade o atendimento ao interesse público, garantindo aos cofres públicos ingressos de valores objeto de *litígio* administrativo ou judicial (e não casos de mero inadimplemento), cuja cobrança não se previu como exitosa ou cujos custos não compensem a sua cobrança⁴²⁹. No capítulo 5, item 5.1, discorreremos sobre algumas hipóteses em que, sob a ótica dos observadores do sistema jurídico, a chance de êxito da administração tributária no litígio resta diminuída. Ademais, no capítulo 9, item 9.2, retornaremos a esse tema ao avaliar as possíveis vantagens econômicas da transação tributária.

6.5 Artigo 150, §6º, da Constituição Federal

O artigo 150, §6º, da Constituição Federal de 1988 dispõe que

Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou 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 art. 155, §2.º, XII, g.

A norma em questão já constava da redação original da CF/88, mas se limitava à anistia e à remissão; com a redação dada pela Emenda Constitucional 20/1998, o seu espectro foi ampliado, passando a abarcar diversas figuras as quais implicam, ao fim e ao cabo, exoneração tributária.

Embora, à primeira vista, tal norma não seja dotada de elevada carga valorativa, parecendo até mesmo singela a sua construção, a partir de uma leitura mais atenta é

⁴²⁸ A Transação no Direito Tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 75, dez. 2001, p. 67.

⁴²⁹ Nesse particular, é oportuno ressaltar que o §3º, II, do artigo 14 da LC 101/2000 estabelece que as disposições do *caput* não se aplicam ao cancelamento de débito inferior aos custos de cobrança. Ou seja, considerar o custo de cobrança do crédito é, inclusive, uma medida de responsabilidade fiscal.

possível ao intérprete notar que a prescrição em análise visa a efetivar outros princípios constitucionais. Vejamos.

A exigência de lei *específica* para a exoneração tributária configura desdobramento do princípio da legalidade, na medida em que afasta a possibilidade de que a norma seja embutida em diploma que trate de outra matéria e não seja adequadamente discutida pelo Parlamento; objetiva evitar, assim, que as normas que reduzam, de alguma forma, a exigência tributária não expressem adequadamente a vontade popular. Nesse sentido, ensina Luciano Amaro⁴³⁰:

O objetivo visado com essa disposição é evitar que certas isenções ou figuras análogas sejam aprovadas no bojo de leis que cuidam dos mais variados assuntos (proteção do menor e do adolescente, desenvolvimento de setores econômicos, relações do trabalho, partidos políticos, educação etc.) e embutem preceitos tributários que correm o risco de ser aprovados sem que o Legislativo lhes dedique específica atenção.

A norma sob análise também prestigia o princípio da igualdade, porquanto assegura, ao menos em tese, que o Poder Legislativo decida tais exonerações de acordo com um critério de comparação que atenda as finalidades constitucionais e justifique a diferenciação estabelecida.

O comando normativo em tela contribui, ainda, para a segurança jurídica, especialmente na dimensão da cognoscibilidade do direito. Isso porque é muito mais difícil aos cidadãos ter conhecimento sobre a existência de uma norma jurídica que tem como suporte físico artigo esparso de lei que trata de matéria absolutamente diversa.

Por fim, também o princípio da responsabilidade fiscal, objeto de análise no tópico precedente, é fortalecido pela norma constitucional em comento, visto que facilita o controle de eventual renúncia de receita tributária prevista no orçamento, nos termos do artigo 14 da Lei Complementar 101/2000, sobre o qual também nos debruçamos no tópico anterior.

Helena Taveira Torres bem coloca a norma do artigo 150, §6º, da CF/88 sob outra perspectiva: a da relativização da indisponibilidade do tributo⁴³¹. Com efeito, o próprio constituinte admitiu a possibilidade de exoneração tributária pela via da *lei específica*.

Fixadas tais premissas gerais sobre a norma do artigo 150, §6º, da CF/88, resta investigar sua aplicabilidade à transação tributária.

⁴³⁰ *Direito Tributário Brasileiro*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 137.

⁴³¹ Transação em matéria tributária e a nova execução fiscal administrativa. *Revista de Estudos Tributários*, v. 11, número especial, 2011, p. 53.

Consoante exposto linhas acima, há posição doutrinária⁴³² e julgado do Supremo Tribunal Federal em sede de controle concentrado de constitucionalidade⁴³³, no sentido de que a transação não constitui favor fiscal; o STF, inclusive, rechaçou especificamente a alegação de violação ao artigo 150, §6º, da CF/88, por não ter sido o instituto regulamentado por lei específica.

Com efeito, nesse caso a redação do texto legal é taxativa quanto às matérias que devem ser regulamentadas por lei específica e sua teleologia é distinta da do artigo 14 da LRF; a norma de competência igualmente não traz essa exigência, de modo que não há inconstitucionalidade ou ilegalidade, a nosso ver, na regulamentação da transação em diplomas legais que cuidem de outras matérias. Inclusive, é plenamente justificável que os entes federativos regulamentem a transação em seus códigos tributários estaduais ou municipais.

⁴³² MACHADO, Hugo de Brito. Transação e arbitragem no âmbito tributário. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco. *Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mario da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 119.

⁴³³ ADI 2405 MC, Relator Ministro Carlos Britto, Relator p/ Acórdão Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE, Tribunal Pleno, julgado em 06/11/2002, publicado em 17/02/2006.

7 A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA E O DOGMA DA INDISPONIBILIDADE DO INTERESSE PÚBLICO

7.1 Interesses estatais primário e secundário

A doutrina administrativista muito controverte sobre a definição do conceito de *interesse público*. Vejamos.

Oswaldo Aranha Bandeira de Mello assinala que a finalidade do Estado é o *bem comum*, que só é alcançado por meio da paz entre os membros da sociedade e da oferta das melhores condições para o bem-estar coletivo; para tanto, necessária se faz a edição de normas gerais e abstratas através das quais o Poder Legislativo prescreve as condutas necessárias para uma vida social tranquila e próspera⁴³⁴.

Celso Antônio Bandeira de Mello defende que interesse público é aquele “[...] *resultante do conjunto dos interesses que os indivíduos pessoalmente têm quando considerados em sua qualidade de membros da Sociedade e pelo simples fato de o serem*”⁴³⁵. O autor assevera que há uma relação indissolúvel entre o interesse público e o interesse particular, ainda que seja possível que haja choque entre o primeiro e um específico interesse individual; o interesse do todo é expressão dos interesses individuais⁴³⁶.

Maria Sylvania Zanella Di Pietro assevera que, com o Estado Social, o interesse público passou a se confundir com a ideia de bem comum, e não mais com a mera proteção de interesses privados, requerendo uma maior atuação do Poder Público⁴³⁷.

Marçal Justen Filho sustenta que o conceito de *interesse público* vem se alterando ao longo do tempo com a evolução histórico-cultural dos regimes democráticos e que não comporta um enfoque meramente técnico; aduz o autor que um interesse se transmuda em *interesse público* por um imperativo ético, diretamente relacionado à realização de princípios e de valores fundamentais, e não porque não possa ser satisfeito na esfera privada⁴³⁸.

⁴³⁴ *Princípios Gerais de Direito Administrativo*. v. 1. Rio de Janeiro: Forense, 1968, p. 174.

⁴³⁵ *Curso de Direito Administrativo*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 61, grifos do autor.

⁴³⁶ *Ibid.*, p. 60.

⁴³⁷ O Princípio da Supremacia do Interesse Público: Sobrevivência diante dos Ideais do Neoliberalismo. In: DI PIETRO, Maria Sylvania Zanella; RIBEIRO, Carlos Vinicius Alves (Coords.). *Supremacia do Interesse Público e Outros Temas Relevantes do Direito Administrativo*. São Paulo: Atlas, 2010, p. 93-94.

⁴³⁸ Conceito de Interesse Público e a “Personalização” do Direito Administrativo. *Revista Trimestral de Direito Público*, n. 26, 1999, p. 116, 124.

Daniel Sarmento pontua que a separação entre *público* e *privado* é instável, tendo variado no espaço e no tempo, conforme a cultura⁴³⁹. O autor refere que, cada vez mais, as relações públicas e privadas tendem a se confundir, de modo que a dicotomia *público* versus *privado* não seria útil para a resolução de conflitos de interesses; tais conflitos devem, pois, ser resolvidos à luz das normas constitucionais, estruturantes de um só ordenamento jurídico⁴⁴⁰.

Pois bem. Independentemente da definição adotada, parece pacífico entre os autores que estamos diante de expressão indeterminada, cuja significação tem adquirido diferentes contornos no espaço e no tempo, principalmente em face das variações político-ideológicas sobre os limites da função do Estado. Na linha do que já expusemos no capítulo 1, item 1.1, tal variação de significação é bastante comum, mormente tendo em conta que a verdade é autorreferencial; ou seja, depende do sistema de referência adotado (circunstâncias de espaço e de tempo).

Por conseguinte, temos que a definição do conceito de *interesse público* deve ser construída pelo intérprete com base no sistema jurídico; é no ordenamento positivo que vamos encontrar quais as finalidades estatais a serem buscadas para que se alcance o *bem comum*, conforme a vontade popular. Nesse sentido, ensina Celso Antônio Bandeira de Mello que, por mais bem fundamentadas que sejam as opiniões políticas ou sociológicas do que deva ser de interesse público, este será tão somente aquele que assim tenha sido qualificado em determinado sistema normativo⁴⁴¹.

Para o presente estudo, interessa-nos distinguir os tipos de interesses com os quais se deparam os agentes públicos no exercício da função estatal. Isso porque, assim como os particulares, as pessoas jurídicas de direito público podem titularizar interesses de natureza individual, que não necessariamente coincidem com o interesse público⁴⁴², conforme as definições supra. Nos dizeres de Marçal Justen Filho, o Estado, na qualidade de sujeito de

⁴³⁹ Interesses públicos vs. Interesses Privados na Perspectiva da Teoria e da Filosofia Constitucional. In: SARMENTO, Daniel (Org.). *Interesses Públicos versus Interesses Privados: Desconstruindo o Princípio de Supremacia do Interesse Público*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p. 29. O autor refere três principais critérios para separação entre direito público e privado: 1) prevalência do interesse – direito público seria aquele em que há preponderância dos interesses públicos; 2) natureza das relações travadas entre os sujeitos – no direito público, estariam presentes relações de autoridade e subordinação entre Estado e particular; 3) subjetivo – direito público seria aquele em que o Estado sempre figura como parte nas relações jurídicas (ibid., p. 30-32).

⁴⁴⁰ Ibid., p. 50.

⁴⁴¹ *Curso de Direito Administrativo*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 68.

⁴⁴² Ibid., p. 65-66.

direito, pode adquirir certas conveniências que não se traduzem como *interesses públicos*⁴⁴³.

Com efeito, de acordo com a denominada *teoria do duplo grau*, distinguem-se níveis distintos de exercício de poder pela administração: i) categoria *primária*, esfera do público, na qual cabe a decisão primária de poder; ii) categoria *secundária*, esfera do privado, na qual é possível a negociação sobre a melhor forma de atuação administrativa⁴⁴⁴.

Assim, os interesses estatais que não se traduzem como *públicos* são denominados *secundários* (em oposição ao interesse público, que seria *primário*); “[...] os interesses secundários não são atendíveis senão quando coincidirem com interesses primários, únicos que podem ser perseguidos por quem axiomáticamente os encarna e representa”⁴⁴⁵.

7.2 Indisponibilidade do interesse público

Os interesses qualificados como *públicos*, conforme explanação acima expendida, por pertencerem à coletividade, são inapropriáveis por quem quer seja; portanto, “O próprio órgão administrativo que os representa não tem disponibilidade sobre eles, no sentido de que lhe incumbe apenas curá-los – o que é também um dever – na estrita conformidade do que dispuser a *intentio legis*”⁴⁴⁶.

É dizer, trata-se, em verdade, de uma “[...] vinculação das ações administrativas aos interesses maiores do Estado, significando a obrigatoriedade desses [sic] prevalecerem sobre aqueles dos agentes públicos e dos particulares”⁴⁴⁷.

O Estado deve, pois, exercitar as competências que lhe foram outorgadas pela *lei* de modo a defender a realização do *interesse público*; para tanto, são concedidos instrumentos e prerrogativas legais aos agentes públicos, não podendo a administração pública abrir mão do seu exercício se vier a comprometer o cumprimento dos fins estatais.

⁴⁴³ Conceito de Interesse Público e a “Personalização” do Direito Administrativo. *Revista Trimestral de Direito Público*, n. 26, 1999, p. 118.

⁴⁴⁴ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. Novos Institutos Consensuais da Ação Administrativa. *Revista de Direito Administrativo*, n. 231, jan./mar. 2003, p. 139.

⁴⁴⁵ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 73.

⁴⁴⁶ *Ibid.*, p. 74.

⁴⁴⁷ SALLES, Carlos Alberto de. A indisponibilidade e a solução consensual de controvérsias. In: GABBAY, Daniela Monteiro; TAKAHASHI, Bruno (Orgs.). *Justiça Federal: inovações nos mecanismos consensuais de conflitos*. Brasília: Gazeta Jurídica, 2014, p. 216.

Nesse contexto, não restam dúvidas de que o interesse público é, de fato, sob a ótica acima posta, indisponível. As controvérsias surgem, porém, diante da dificuldade, em muitas hipóteses, de determinação desse interesse no caso concreto.

Como bem ressalta Marçal Justen Filho, “A tradição jurídica costuma identificar *interesse público* e *interesse do Estado*. Há uma espécie de circularidade: o interesse é público porque atribuído ao Estado e é atribuído ao Estado porque público”⁴⁴⁸. Contudo, como já exposto linhas acima, nem todo interesse da pessoa jurídica de direito público coincidirá com o interesse público; é de se ver, inclusive, que é extremamente comum que haja conflito entre o interesse secundário da autoridade administrativa (*e.g.*, redução de despesas financeiras com medicamentos) e o interesse primário – verdadeiro *interesse público*, que residiria nesse mesmo exemplo no acesso universal à saúde garantido pela Constituição de 1988.

Nessa ordem de ideias, é de se notar que o interesse estatal arrecadatário nem sempre se traduz em *interesse público*. Vejamos.

A tributação encontra fundamento na repartição dos custos sociais: todos financiam o Estado para que este possa realizar as finalidades constitucionais, que representam o interesse de todos, enquanto membros da sociedade. Conforme ensina Luciano Amaro, “[...] o tributo, portanto, resulta de uma exigência do Estado, que, nos primórdios da história fiscal, decorria da vontade do soberano, então identificada com a lei, e hoje se funda na lei, como expressão da vontade coletiva”⁴⁴⁹.

De outro lado, porém, a Constituição igualmente assegura o direito de propriedade⁴⁵⁰ e a livre iniciativa econômica⁴⁵¹, bem como veda a instituição de tributo com efeito de confisco⁴⁵². A vedação constitucional ao confisco tributário visa justamente a evitar que a célebre frase do *Chief Justice Marshall* – o poder de tributar envolve também o poder de destruir – torne-se verdadeira; ou seja, que o tributo seja utilizado pelos representantes do povo com finalidades antidemocráticas.

⁴⁴⁸ Conceito de Interesse Público e a “Personalização” do Direito Administrativo. *Revista Trimestral de Direito Público*, n. 26, 1999, p. 116.

⁴⁴⁹ *Direito Tributário Brasileiro*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 39.

⁴⁵⁰ Artigo 5º, XXII, da CF/88.

⁴⁵¹ Artigo 170, *caput*, da CF/88.

⁴⁵² Artigo 150, IV, da CF/88.

Portanto, tanto a arrecadação tributária quanto a proteção da propriedade privada e da livre iniciativa econômica constituem igualmente *interesses públicos*. Nesse sentido⁴⁵³:

Suponha-se o problema da fixação da carga tributária. Há o interesse de elevação da arrecadação estatal, o que propiciará recursos para melhor pagamento dos funcionários públicos e prestação mais adequada de serviços estatais. Mas também há o interesse na preservação do patrimônio particular, visando à ampliação das atividades econômicas privadas. Em ambos os casos, poderia afirmar-se um *interesse público*. É tanto do interesse público ampliar a carga fiscal como reduzi-la.

Ademais, como bem ensina Tathiane dos Santos Piscitelli, o interesse público *primário* da tributação se relaciona com a persecução de “[...] formas justas de tributação, destinação correta dos recursos e formas institucionais de acesso à justiça que viabilizem o debate sobre a observância material dos valores constitucionalmente previstos”⁴⁵⁴.

Nesse contexto, o argumento tantas vezes utilizado na prática jurídica de que determinadas condutas seriam vedadas à Administração Pública porque *o interesse público é indisponível* pode se mostrar falacioso, principalmente quando se está diante de uma prática autorizada pela lei. Isso porque, como visto, o interesse público não é um todo único e indivisível; é possível que diferentes interesses públicos se contraponham, e cabe ao Legislativo, representante da vontade popular, prescrever os meios para efetivá-los, consoante as diretrizes constitucionais. Nas palavras de Humberto Bergmann Ávila⁴⁵⁵:

Deve haver, outrossim, uma ponderação, não somente dos interesses reciprocamente implicados, mas, também, dos interesses públicos entre si. Os interesses públicos são, como lembra Leisner, igualmente carecedores de ponderação, tal como os interesses privados. Eles devem ser, entre si, ponderados, pois podem apresentar-se em situações de conflito interno. [...] (*Insichkonflikte*).

É importante notar, pois, que, assim como não há direitos fundamentais absolutos, não há também norma constitucional que prescreva um interesse público absoluto, o qual não possa ser restringido pelo legislador, a fim de realizar outra finalidade constitucional igualmente importante⁴⁵⁶. Estamos, pois, com Marçal Justen Filho ao afirmar que não há

⁴⁵³ JUSTEN FILHO, Marçal. Conceito de Interesse Público e a “Personalização” do Direito Administrativo. *Revista Trimestral de Direito Público*, n. 26, 1999, p. 131.

⁴⁵⁴ PISCITELLI, Tathiane dos Santos. Arbitragem no direito tributário: uma demanda do estado democrático de direito. In: PISCITELLI, Tathiane dos Santos; MASCITTO, Andréa; MENDONÇA, Priscilla Faricelli de (Coords.). *Arbitragem tributária: desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa*. São Paulo: Thomson Reuters, 2018, p. 131.

⁴⁵⁵ Repensando o “princípio da supremacia do interesse público sobre o particular”. *Revista Trimestral de Direito Público*, n. 24, p. 159-180, 1998, p. 175.

⁴⁵⁶ Conforme ensina Daniel Sarmento, “Mas parece certo que, nessas hipóteses de restrições não expressamente autorizadas, a justificativa para a limitação ao direito fundamental deve ser a proteção de

um caráter predeterminado que permita identificar determinado interesse como *público*, pois “O processo de concretização do Direito produz a seleção dos interesses, com a identificação do que se reputará como interesse público em face das circunstâncias”⁴⁵⁷.

Consoante lição de Diogo Moreira de Figueiredo Neto, não cabe ao legislador restringir o elenco de interesses públicos nem ao administrador deixar de atendê-los, dentro do possível; “[...] por *atendimento possível* há de se entender o que se conforme à realidade e o que obedeça a prioridades expressas ou implicitamente consignadas na própria Constituição”⁴⁵⁸.

Na mesma linha de pensamento, Hugo de Brito Machado assevera que o tributo é indisponível na prática ordinária dos atos administrativos pela autoridade tributária, que dele não pode dispor; porém, é disponível para o Estado, titular do patrimônio, desde que atuando para a realização de fins públicos⁴⁵⁹.

Não fosse o tributo disponível ao Estado para a realização de outros interesses públicos, que não o arrecadatório, não teria a própria Constituição pressuposto a concessão, pelo legislador infraconstitucional, de determinados incentivos, isenções, remissões, redução de alíquotas e base de cálculo e outros benefícios fiscais⁴⁶⁰, para a consecução de outras finalidades constitucionais. A própria utilização do tributo com finalidade extrafiscal demonstra que a arrecadação não é o único interesse público perseguido constitucionalmente pela tributação.

Nesse sentido, Ives Gandra da Silva Martins defende que o Poder Público deve adotar uma política *tributária*, e não meramente arrecadatória, capaz de gerar desenvolvimento econômico e justiça fiscal⁴⁶¹.

algum bem jurídico também dotado de envergadura constitucional – seja ele outro direito fundamental, seja algum interesse do Estado ou da coletividade” (Interesses públicos vs. Interesses Privados na Perspectiva da Teoria e da Filosofia Constitucional. In: SARMENTO, Daniel (Org.). *Interesses Públicos versus Interesses Privados: Desconstruindo o Princípio de Supremacia do Interesse Público*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p. 95).

⁴⁵⁷ Conceito de Interesse Público e a “Personalização” do Direito Administrativo. *Revista Trimestral de Direito Público*, n. 26, 1999, p. 133.

⁴⁵⁸ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. Novos Institutos Consensuais da Ação Administrativa. *Revista de Direito Administrativo*, n. 231, jan./mar. 2003, p. 140.

⁴⁵⁹ Transação e arbitragem no âmbito tributário. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco. *Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mario da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 115.

⁴⁶⁰ E.g., artigo 43, §2º; artigo 146, III, “d” e parágrafo único; artigo 146-A; artigo 150, §6º; artigo 155, §2º, II e XII, “g”; artigo 156, §3º, III; artigo 165, §6º; artigo 179.

⁴⁶¹ Princípio da Eficiência em Matéria Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Princípio da Eficiência em Matéria Tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 31.

Dessa forma, não podemos concordar com o argumento, a nosso ver simplista, de que a transação tributária, mesmo com base na lei regulamentadora, violaria a indisponibilidade do interesse público. Na linha do que já escrevemos anteriormente, temos que não há como afirmar, *a priori*, a prevalência do interesse público *arrecadatório* sobre a transação, mesmo diante da opção legislativa, sem averiguar se o instituto atende, também, a *outro* interesse público⁴⁶².

A Constituição Federal de 1988 prescreve que nenhuma lesão ou ameaça de lesão a direito será excluída da apreciação do Poder Judiciário⁴⁶³ e assegura a todos, em âmbito judicial e administrativo, a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade processual⁴⁶⁴; o constituinte também previu a criação de juizados especiais para a conciliação, o julgamento e a execução de causas cíveis de menor complexidade e infrações penais de menor potencial ofensivo⁴⁶⁵.

Percebe-se, pois, que, ao vedar a autotutela, a Constituição assegura o direito à tutela jurisdicional adequada, efetiva e tempestiva⁴⁶⁶; nessa seara, o legislador infraconstitucional já reconheceu⁴⁶⁷ que a tutela do Poder Judiciário não é o único meio de composição de conflitos capaz de conferir às partes uma solução adequada, efetiva e tempestiva aos seus litígios. Na esteira do que referimos no capítulo 1, item 1.3, a natureza e as peculiaridades de cada controvérsia podem indicar meios mais ou menos adequados para a sua resolução efetiva e em tempo razoável.

Ademais, consoante exposto no capítulo 6, item 6.2, o constituinte estabeleceu, no artigo 37, *caput*, que a administração pública *obedecerá* ao princípio da *eficiência*; impõe, assim, uma conduta obrigatória aos Poderes Legislativo e Executivo, no exercício das suas respectivas competências. É, pois, de *interesse público* a edição de normas que visem ao cumprimento dessa norma constitucional; nessa toada, “[...] nesse processo de definição

⁴⁶² Nesse particular, cumpre ressaltar que a própria premissa de que a transação em matéria tributária necessariamente colide com o interesse arrecadatório está, a nosso sentir, equivocada, pois há hipóteses em que o encerramento antecipado do litígio e o pagamento parcial do tributo podem ser financeiramente vantajosas para o Poder Público, como será demonstrado no capítulo 9, item 9.2.

⁴⁶³ Artigo 5º, XXXV, da CF/88.

⁴⁶⁴ Artigo 5º, LXXVIII, da CF/88, incluído pela Emenda Constitucional 45/2004.

⁴⁶⁵ Artigo 98, I, da CF/88.

⁴⁶⁶ ARENHART, Sergio Cruz; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. *Código de Processo Civil Comentado*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, p. 64.

⁴⁶⁷ *E.g.*, Lei de Arbitragem e Código de Processo Civil de 2015.

jurídica do interesse público sobressai a introdução do *resultado da ação administrativa* como parte essencial do conceito de finalidade pública [...]”⁴⁶⁸.

Essa consideração de que, na prática, existem diversos *interesses públicos coexistentes* que devem ser ponderados, inexistindo a supremacia de um único interesse público, parece ter sido levada em conta pelo legislador ao incluir o artigo 20 na LINDB⁴⁶⁹; apesar da redação, a nosso ver, excessivamente genérica, em parecer subscrito, dentre outros juristas, pelos elaboradores do projeto de lei, consta que a norma em questão expressa a necessidade de aplicação concreta do princípio da proporcionalidade pelo julgador, de modo que “[...] se valha de um juízo prévio sobre a aptidão do meio a ser utilizado e o resultado a ser alcançado, dentro de um universo de possibilidades”⁴⁷⁰.

Nesse contexto, temos que a interpretação do dispositivo legal acima citado deve ser no sentido de que não deve o julgador fundamentar as decisões proferidas em *cláusulas genéricas*⁴⁷¹, a pretexto de efetivação de determinadas normas constitucionais, sem que seja avaliada potencial violação a outros direitos previstos na Lei Maior em decorrência de eventuais consequências gravosas da decisão; de outro lado, é certo que a norma do artigo 20 da LINDB não veda que, a despeito de consequências práticas negativas, a decisão seja fundamentada *concretamente* na necessidade de garantia de efetivação de *direito fundamental*, hipótese em que este não pode ser entendido como *valor jurídico abstrato*.

Na esfera tributária, é bastante comum a ponderação entre os interesses públicos na arrecadação e na efetivação de uma administração eficiente. Vejamos, a título de exemplo, a crescente e esmagadora substituição do lançamento por declaração pelo lançamento por homologação.

Ao transferir a atividade de calcular o montante do tributo devido ao sujeito passivo, homologando expressamente apenas alguns lançamentos selecionados por amostragem, com base em cruzamento de dados, o Estado aceitou que a arrecadação tributária viesse a ser, em termos absolutos, inferior à que seria alcançada caso exercesse a

⁴⁶⁸ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. Novos Institutos Consensuais da Ação Administrativa. *Revista de Direito Administrativo*, n. 231, jan./mar. 2003, p. 141.

⁴⁶⁹ “Art. 20. Nas esferas administrativa, controladora e judicial, não se decidirá com base em valores jurídicos abstratos sem que sejam consideradas as consequências práticas da decisão. (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018) Parágrafo único. A motivação demonstrará a necessidade e a adequação da medida imposta ou da invalidação de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa, inclusive em face das possíveis alternativas. (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018).”

⁴⁷⁰ CONJUR. Consultor Jurídico. Resposta aos comentários tecidos pela Consultoria Jurídica do TCU ao PL nº 7.448/2017. Brasília: Conjur, 2017. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/dl/parecer-juristas-rebatem-criticas.pdf>>. Acesso em: 27 ago. 2018).

⁴⁷¹ E.g., interesse público.

atividade de homologação de todos os lançamentos ou caso eles fossem realizados por declaração, nos termos do artigo 147 do CTN; por outro lado, ponderou o Poder Público que o custo dessas atividades administrativas não seria compensado pelo incremento arrecadatório. Além disso, no lançamento administrativo, parte do custo administrativo acaba por ser transferido ao sujeito passivo.

Não há, contudo, em tal prática, violação à indisponibilidade do interesse público; há uma ponderação de interesses públicos diversos, que, por ter sido feita pela autoridade competente, deve ser prestigiada.

Em relação à transação tributária, há semelhanças quanto ao binômio arrecadação *versus* eficiência com a hipótese acima delineada. O passivo tributário federal alcança, atualmente, a cifra de mais de dois trilhões de reais⁴⁷², afora o custo despendido pelo Poder Público para a sua cobrança, que inclui a elevada utilização da máquina jurisdicional nessa finalidade; parece razoável, assim, pensar, na linha do que defende Heleno Taveira Torres⁴⁷³, que o legislador tem o dever de buscar caminhos mais céleres e econômicos para a cobrança do crédito tributário⁴⁷⁴.

Não se está a afirmar que não deve haver melhorias nos processos administrativo e judicial para que se atinja uma cobrança da dívida tributária mais eficiente, mas tão somente que a autocomposição é porta de solução de conflito que pode prestigiar o princípio constitucional da eficiência, bem como a garantia constitucional de acesso à justiça, em sua forma mais ampla. Nesse sentido, estamos com Tathiane dos Santos Piscitelli, ao defender que a admissão de meios alternativos de solução de litígios é uma demanda concreta do Estado de Direito, e não apenas uma forma de aliviar as demandas do Poder Judiciário⁴⁷⁵.

⁴⁷² Conforme informação prestada pelo Coordenador-Geral da Dívida Ativa da União da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, Antonio Leonardo Silva Lindoso, via *e-mail*, em consulta ao Sistema de Informação ao Cidadão - SIC, o estoque da dívida ativa da união até a posição 06/2018 era de R\$ 2.083.859.605.937,97 (dois trilhões, oitenta e três bilhões, oitocentos e cinquenta e nove milhões, seiscentos e cinco mil, novecentos e trinta e sete reais e noventa e sete centavos).

⁴⁷³ Princípios da segurança jurídica e transação em matéria tributária. Os limites da revisão administrativa dos acordos tributários. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco. *Transação e arbitragem no âmbito tributário*: homenagem ao jurista Carlos Mario da Silva Velloso. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 299-300.

⁴⁷⁴ Abordaremos essa questão com mais vagar no capítulo 9.

⁴⁷⁵ PISCITELLI, Tathiane dos Santos. Arbitragem no direito tributário: uma demanda do estado democrático de direito. In: PISCITELLI, Tathiane dos Santos; MASCITTO, Andréa; MENDONÇA, Priscilla Faricelli de (Coords.). *Arbitragem tributária*: desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa. São Paulo: Thomson Reuters, 2018, p. 126.

Destarte, o legislador complementar, ao editar a norma de competência do artigo 171 do CTN, não dispôs de um *interesse público indisponível*; ao revés, admitiu a relativização do interesse público na arrecadação tributária, ou do interesse público no cumprimento do dever dos cidadãos de pagar integralmente os tributos após ocorrido o fato jurídico tributário, a fim de incrementar o cumprimento de outros *interesses públicos*: por exemplo, o direito à resolução adequada, efetiva e tempestiva dos litígios administrativos ou judiciais e o dever de observância do princípio da eficiência nas atividades administrativas.

7.3 Experiências bem-sucedidas em outros campos do direito público brasileiro: a transação e a colaboração em matéria penal e os termos de ajustamento de conduta

A tutela penal, por representar a forma mais gravosa de intervenção estatal na liberdade dos indivíduos, é a *ultima ratio*; apenas determinados ilícitos são considerados violadores de bens jurídicos extremamente relevantes para a sociedade e erigidos, por escolha legislativa, à categoria de *ilícitos penais*.

Há diferentes graus de interesse público na proteção dos bens jurídicos penalmente relevantes; por essa razão, as ações penais podem ser públicas, públicas condicionadas ou privadas. Na primeira hipótese, o interesse público na persecução penal é máximo, razão pela qual a ação penal é de titularidade privativa do Ministério Público, independentemente de qualquer manifestação ou desejo do ofendido; no segundo caso, a ação penal ainda é promovida pelo órgão ministerial, porém depende de representação do ofendido ou do seu representante legal; por fim, na ação privada, o interesse público é diminuto, sendo o ofendido o titular da ação penal⁴⁷⁶.

A partir dessas premissas, não é difícil compreender por que a possibilidade de qualquer acordo entre o autor do crime e o Estado foi tradicionalmente rechaçada pela doutrina pátria, tendo em vista, dentre outros argumentos, a *indisponibilidade do interesse público*.

⁴⁷⁶ Mesmo na hipótese de ação privada, consoante artigo 45 do Código de Processo Penal, o Ministério Público pode aditar a queixa, devendo, nessa hipótese, intervir nos atos subsequentes do processo.

Nada obstante, já em 1988, o constituinte determinou que os entes federativos criassem juizados especiais para a conciliação, o julgamento e a execução de *infrações penais de menor potencial ofensivo*, admitindo, nas hipóteses legais, a *transação*⁴⁷⁷.

A respeito da norma constitucional em referência, Luiz Flávio Gomes diz que a crítica ao instituto da *bargaining* no direito norte-americano se dá em virtude da ampla possibilidade de transação sobre o *jus puniendi*; no ordenamento pátrio, distinguem-se “[...] dois âmbitos inconfundíveis dentro da criminalidade atual: existe o âmbito da criminalidade de alta reprovação e existe também o âmbito da criminalidade pequena e média. Para cada uma a reação estatal deve ser distinta”⁴⁷⁸. Trata-se de aplicação do princípio da oportunidade, por meio do qual se reconhece que o Estado não tem capacidade para dar uma resposta satisfatória a todos os crimes, concentrando esforços naqueles que ostentam maior reprovabilidade e, por conseguinte, a necessidade de uma resposta penal mais efetiva.

Nesse contexto, foi editada a Lei 9.099/1995, dispondo sobre os Juizados Especiais Cíveis e Criminais; o legislador fixou, originalmente, que as infrações de menor potencial ofensivo eram aquelas cuja pena máxima não superasse um ano, tendo sido tal limite elevado para dois anos pela Lei 11.313/2006.

A transação penal está disciplinada no artigo 76 da Lei 9.099/95 e consiste na possibilidade de o Ministério Público apresentar proposta de aplicação imediata de cumprimento de pena restritiva de direitos ou multa; trata-se de concessões mútuas para encerrar o litígio penal sumariamente.

É ínsito à autocomposição a inexistência de condenação, cabendo ao magistrado proferir sentença meramente homologatória; dessa forma, uma vez aceita a proposta pelo suposto autor do fato, não haverá registro de condenação em folha de antecedentes⁴⁷⁹.

Vê-se, pois, que, na transação penal, o Poder Público abre mão do juízo de reprovabilidade e das consequências legais que advêm de uma condenação penal, como a reincidência por exemplo, e o investigado concede no que toca ao direito ao devido processo legal e ao veredito do Estado-Juiz como pressupostos para a aplicação de pena restritiva de direitos ou multa. Nesse particular, é importante destacar que o nosso sistema

⁴⁷⁷ Artigo 98 da CF/88.

⁴⁷⁸ Da transação penal e da suspensão condicional do processo (defesa de um modelo de procedimento abreviado ou sumaríssimo). *Revista dos Tribunais*. Versão digital, v. 692, p. 385-394, 1993, p. 02.

⁴⁷⁹ Artigo 76, §4º, da Lei 9.099/95. O registro se dá tão somente para impedir o mesmo benefício no prazo de cinco anos.

jurídico não admite que o indivíduo disponha da sua liberdade de ir e vir, não sendo possível a imediata aplicação de pena privativa de liberdade.

Pois bem. Passados mais de vinte anos da inovação legislativa, ela vem sendo aplicada sem que se tenha notícia de aumento da criminalidade de menor potencial ofensivo, em razão dos benefícios concedidos; nesse aspecto, calha ressaltar que o indivíduo só pode firmar transação penal uma vez a cada cinco anos⁴⁸⁰, limitação interessante que pode também vir a ser prevista na esfera tributária.

Da mesma forma, a Lei 12.850/2013 consagrou outro instituto de natureza consensual no campo do direito penal: a colaboração premiada. O assunto é rico, porém foge ao escopo do presente trabalho, razão pela qual nos limitaremos a comentá-lo brevemente.

Em linhas gerais, a lei permite a concessão de benefícios penais, incluindo o perdão judicial, ao investigado ou réu que colabore efetiva e voluntariamente com a investigação e com o processo criminal; o Diploma Legal impõe que ao menos um dos resultados elencados no rol do artigo 4^o⁴⁸¹ seja alcançado para que o colaborador faça jus aos benefícios.

Embora o instituto não escape às críticas doutrinárias⁴⁸², vem sendo largamente utilizado em grandes operações criminais (e.g., “Operação Lava-Jato”), inclusive em processos de competência originária do Supremo Tribunal Federal⁴⁸³.

Nessa hipótese, também efetuou o legislador uma ponderação de diferentes *interesses públicos*, ao considerar que, diante da dificuldade de conferir uma resposta penal satisfatória à criminalidade organizada, é aceitável a redução ou até mesmo exclusão da

⁴⁸⁰ Artigo 76, §4º, da Lei 9.099/95.

⁴⁸¹ “Art. 4º O juiz poderá, a requerimento das partes, conceder o perdão judicial, reduzir em até 2/3 (dois terços) a pena privativa de liberdade ou substituí-la por restritiva de direitos daquele que tenha colaborado efetiva e voluntariamente com a investigação e com o processo criminal, desde que dessa colaboração advenha um ou mais dos seguintes resultados: I - a identificação dos demais coautores e partícipes da organização criminosa e das infrações penais por eles praticadas; II - a revelação da estrutura hierárquica e da divisão de tarefas da organização criminosa; III - a prevenção de infrações penais decorrentes das atividades da organização criminosa; IV - a recuperação total ou parcial do produto ou do proveito das infrações penais praticadas pela organização criminosa; V - a localização de eventual vítima com a sua integridade física preservada.”

⁴⁸² Nas palavras de Cezar Roberto Bitencourt: “O fundamento invocado é a confessada falência do Estado para combater a dita ‘criminalidade organizada’, que é mais produto da omissão dos governantes ao longo dos anos do que propriamente alguma ‘organização’ ou ‘sofisticação’ operacional da delinquência massificada. Na verdade, virou moda falar crime organizado, organização criminosa e outras expressões semelhantes, para justificar a incompetência e a omissão dos detentores do poder, nos últimos 20 anos, pelo menos” (Delação premiada na “lava jato” está eivada de inconstitucionalidades. *Revista Consultor Jurídico*, São Paulo: Conjur, 2014, p. 01).

⁴⁸³ E.g., PET 6122 e 7003, ambas da relatoria Ministro Edson Fachin.

reprimenda criminal daquele que colabora em tal tarefa. Novamente, resta relativizada a indisponibilidade do interesse público na punibilidade dos autores de fatos criminosos para a concretização de outras finalidades constitucionais.

Na seara cível, também tem sido relativizada a indisponibilidade dos direitos difusos e coletivos, por meio do chamado termo de ajustamento de conduta (TAC), o qual representa um dos instrumentos da denominada *administração por acordos, administração paritária, administração dialógica ou administração consensual*⁴⁸⁴.

Com efeito, as relações administrativas têm, cada vez mais, caminhado em direção à *consensualidade*⁴⁸⁵, com a participação direta dos administrados no procedimento de formação das normas e decisões administrativas, tornando, assim, mais eficiente a democracia representativa⁴⁸⁶; existem diversas *modalidades* de administração concertada, as quais podem ser classificadas de acordo com a finalidade administrativa imediata: i) promoção do interesse público; ii) satisfação do interesse público; iii) recuperação do interesse público⁴⁸⁷.

No que toca especificamente à solução consensual dos conflitos administrativos, Diogo Moreira de Figueiredo Neto ensina que o *acordo substitutivo* é instrumento administrativo consensual de prevenção de conflitos. Nas suas palavras⁴⁸⁸:

Os *acordos substitutivos* são instrumentos administrativos, que poderão ser ocasionalmente aplicados pela Administração, sempre que, de ofício ou por provocação de interessado, verificar que uma decisão unilateral de um processo poderá ser vantajosamente substituída por um *acordo* em que o interesse público, a cargo do Estado, possa ser atendido de modo mais eficiente, mais duradouro, mais célere ou com menores custos.

A Lei 7.347/85 dispõe sobre a ação civil pública de responsabilidade por danos causados a direitos transindividuais⁴⁸⁹; em seu artigo 5º, §6º, prevê, de forma bastante genérica, que “[...] os órgãos públicos legitimados poderão tomar dos interessados compromisso de ajustamento de sua conduta às exigências legais, mediante cominações,

⁴⁸⁴ OLIVEIRA, Gustavo Justino de; SCHWANKA, Cristiane. A administração consensual como a nova face da administração pública no séc. XXI: fundamentos dogmáticos, formas de expressão e instrumentos de ação. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo*, n. 104, p. 303-322, jan./dez. 2009, p. 310.

⁴⁸⁵ A noção de administração pública *dialógica*, na qual são valorizados os princípios que favorecem o diálogo da sociedade consigo mesma, contrasta com a de administração pública *monológica*, “refratária à instituição e ao desenvolvimento de processos comunicacionais com a sociedade” (Ibid., p. 309).

⁴⁸⁶ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. Novos Institutos Consensuais da Ação Administrativa. *Revista de Direito Administrativo*, n. 231, jan./mar. 2003, p. 143.

⁴⁸⁷ Ibid., p. 147.

⁴⁸⁸ Ibid., p. 153.

⁴⁸⁹ E.g., meio-ambiente, consumidor, ordem econômica, ordem urbanística, patrimônio público.

que terá eficácia de título executivo extrajudicial”. Conforme a definição acima transcrita, percebemos que se trata de espécie de acordo substitutivo⁴⁹⁰.

Nas palavras de Hugo Nigro Mazzilli,

[...] o compromisso de ajustamento é um termo de obrigação de fazer ou não fazer, tomado por um dos órgãos públicos legitimados à propositura da ação civil pública ou coletiva, mediante o qual o causador do dano a interesses transindividuais [...] se obriga a adequar sua conduta às exigências da lei [...]⁴⁹¹.

O autor destaca, todavia, que, na prática, o TAC possui um alcance muito maior, não sendo raro o ajuste de quaisquer tipos de obrigações, e não apenas de fazer ou de não fazer⁴⁹².

Cumpramos assinalar que há posição doutrinária no sentido de que o termo de ajustamento de conduta não caracteriza transação por versar sobre direitos indisponíveis⁴⁹³; contudo, entendemos que a existência de concessões mútuas para a prevenção de um litígio conduz a conclusão diversa.

Consoante a definição do conceito de *transação tributária* que formulamos no capítulo 2, item 2.6, entendemos que tão somente na esfera civil há norma que veda transação sobre direitos indisponíveis; assim, diante da autorização legal para o TAC, com vistas a conferir maior efetividade à tutela dos interesses transindividuais, inegável, a nosso ver, que se trata de transação.

Cumpramos observar que a norma que dispõe que o termo de ajustamento possui eficácia de título executivo extrajudicial⁴⁹⁴ corrobora a natureza transacional do pacto, o qual vincula as partes que o firmaram, nos limites do objeto controvertido.

O argumento de que o órgão público não pode renunciar total ou parcialmente ao direito material e que, por isso, não se trataria o TAC de transação, a nosso ver, não convence. Isso porque, caso não houvesse qualquer concessão por parte do Poder Público, os investigados por violação a direito difuso ou coletivo por certo não concordariam com a avença e prefeririam aguardar o julgamento e eventual condenação no bojo da ação civil pública. Por conseguinte, ainda que preservado o núcleo essencial do direito

⁴⁹⁰ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. Novos Institutos Consensuais da Ação Administrativa. *Revista de Direito Administrativo*, n. 231, jan./mar. 2003, p. 153.

⁴⁹¹ *O Inquérito Civil* – Investigações do Ministério Público, compromissos de ajustamento e audiências públicas. 3. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 309.

⁴⁹² *Ibid.*, p. 320.

⁴⁹³ *E.g.*, *ibid.*, p. 332; CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Ação Civil Pública* – Comentários por Artigo. 7. ed., rev., atual. e ampl., Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 221.

⁴⁹⁴ Artigo 5º, §6º, da Lei 7.347/85.

transindividual, o que atende ao interesse público, se o Estado concorda, por exemplo, em modificar o prazo de cumprimento de obrigação, o modo da reparação do dano ou o valor da indenização, aí já há concessão mútua apta a caracterizar a autocomposição do litígio.

Nesse sentido, o Superior Tribunal de Justiça já decidiu que “O Termo de Ajustamento, por força de lei, **encerra transação** para cuja validade é imprescindível a presença dos elementos mínimos de existência, validade e eficácia à caracterização deste negócio jurídico”⁴⁹⁵. Há, também, julgado do mesmo Tribunal no sentido de que a admissibilidade de transação de direitos difusos é medida de exceção⁴⁹⁶.

Nada obstante, considerando a relevância dos direitos tutelados e a inexistência de uma regulamentação legal específica sobre o TAC, há julgado do Tribunal Regional Federal da 4ª Região no sentido de que o compromisso firmado entre as partes deve preservar o núcleo do direito transindividual, o que pode ser reexaminado judicialmente⁴⁹⁷.

Independentemente, todavia, das controvérsias doutrinárias, e sem qualquer pretensão de esgotar o tema, temos que o instituto é mais um exemplo de hipótese de relativização da ideia de que direitos indisponíveis, na esfera pública, não podem ser objeto de concessão mútua.

Outrossim, recentemente foi dado outro importante passo em direção à concretização da administração consensual com a inclusão na LINDB, pela Lei 13.655/2018, de norma prevendo a celebração de termo de compromisso pela autoridade administrativa com os interessados⁴⁹⁸, espécie de acordo substitutivo.

⁴⁹⁵ REsp 802060, Relator Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 17/12/2009, publicado em 22/02/2010, grifo nosso.

⁴⁹⁶ REsp 299400, Relator Ministro Francisco Peçanha Martins, Relatora p/ Acórdão Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 01/06/2006, publicado em 02/08/2006.

⁴⁹⁷ AG 5027561-37.2015.4.04.0000, Relatora Desembargadora Federal Marga Inge Barth Tessler, Terceira Turma, julgado em 08/10/2015.

⁴⁹⁸ “Art. 26. Para eliminar irregularidade, incerteza jurídica ou situação contenciosa na aplicação do direito público, inclusive no caso de expedição de licença, a autoridade administrativa poderá, após oitiva do órgão jurídico e, quando for o caso, após realização de consulta pública, e presentes razões de relevante interesse geral, celebrar compromisso com os interessados, observada a legislação aplicável, o qual só produzirá efeitos a partir de sua publicação oficial. (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018) §1º O compromisso referido no **caput** deste artigo: (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018) I - buscará solução jurídica proporcional, equânime, eficiente e compatível com os interesses gerais; (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018) II – (VETADO); (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018) III - não poderá conferir desoneração permanente de dever ou condicionamento de direito reconhecidos por orientação geral; (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018) IV - deverá prever com clareza as obrigações das partes, o prazo para seu cumprimento e as sanções aplicáveis em caso de descumprimento. (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018) §2º (VETADO). (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018).”

Nesse particular, é oportuno salientar que, embora o texto em que veiculada dita norma esteja inserido em diploma legal que possui caráter eminentemente *geral*, a nosso ver, não há que se falar da sua aplicação ao direito tributário. Vejamos.

A CF/88 reservou à lei complementar competência para estabelecer normas gerais sobre a obrigação e o crédito tributário⁴⁹⁹; como expusemos ao longo do presente estudo, o CTN, recepcionado como lei complementar, previu a *transação* como modo de *extinção* do crédito tributário, devendo ser regulamentada por lei ordinária. Nesse contexto, especialmente tendo em conta o que defendemos nos capítulos 3 e 4, temos que não há como considerar o artigo 26 da LINDB, de conteúdo genérico, como a específica *lei* exigida pelo artigo 171 do CTN.

Nada obstante, fizemos referência à aludida inovação legislativa, porque demonstra mais uma superação dos obstáculos à adoção de meios consensuais de solução de conflitos na administração pública.

⁴⁹⁹ Artigo 16, III, “b”, da CF/88.

8 VÍCIOS NA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA E ASPECTOS PROCESSUAIS

8.1 Definitividade da transação

Na esteira do que anotamos no capítulo 1, item 1.4, a transação civil é um contrato bilateral e oneroso, firmado pelas partes com a finalidade de prevenir ou extinguir um litígio, por meio de concessões mútuas. Portanto, na transação prevalecem a autonomia da vontade e a liberdade contratual da mesma forma que nos contratos em geral, de modo que não cabe a revisão judicial de seus termos, ressalvada a decretação da nulidade da avença ou de quaisquer de suas cláusulas.

É importante notar que o descumprimento do quanto pactuado no termo de transação, ou seja, o inadimplemento contratual, possibilita que a outra parte execute os seus termos. Inclusive, o documento constitui título executivo extrajudicial, como todo contrato, se firmado por duas testemunhas⁵⁰⁰, e também se assinado pelos advogados dos transatores⁵⁰¹; se o termo não preencher tais requisitos, poderá, ainda, o devedor exigir o cumprimento da avença por meio de ação monitória⁵⁰².

De outro lado, na linha da definição do conceito que propusemos no capítulo 2, item 2.6, a transação tributária é contrato firmado entre o sujeito ativo e passivo da obrigação tributária, com a finalidade de extinguir litígio administrativo ou judicial e cujo cumprimento acarreta a extinção do crédito tributário. Os efeitos da transação tributária, pelas suas peculiaridades, serão conferidos pela lei regulamentadora, porém entendemos necessário tecer algumas considerações a respeito.

Os contratos administrativos ditos *típicos*, em que há prestação de serviço público em sentido amplo, estão sujeitos a um regime jurídico de direito público, caracterizado por prerrogativas e sujeições; nos contratos celebrados pela administração pública análogos aos de direito privado, podem ser previstas expressamente cláusulas exorbitantes, com base em lei específica⁵⁰³.

Nesse contexto, não configurando a transação tributária contrato administrativo *típico*, conforme defendemos no capítulo 2, item 2.6, o instituto se enquadra, a nosso ver, na segunda hipótese acima mencionada; desse modo, poderá a lei regulamentadora prever

⁵⁰⁰ Artigo 784, III, do CPC/2015.

⁵⁰¹ Artigo 784, IV, do CPC/2015.

⁵⁰² Artigo 700 do CPC/2015.

⁵⁰³ DI PIETRO, Maria Sylvania Zanella. *Direito Administrativo*. 28. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 302-304.

determinadas prerrogativas ao Fisco, com vistas a atender ao interesse público em excepcional pacto contratual com o sujeito passivo.

De outro lado, é importante notar que a finalidade do contrato de transação é encerrar o conflito de interesses entre as partes, mediante concessões mútuas; dessa forma, admitir que o objeto da transação possa ser revisto ou que quaisquer das partes possa unilateralmente desistir dos compromissos com os quais se obrigou tornaria tal instituto jurídico inútil e inseguro.

Nesse contexto, parece-nos que a possibilidade de rescisão unilateral do contrato pela Fazenda Nacional, caso prevista em lei, deve ser bastante limitada e descrita com termos os mais precisos possíveis, de modo a possibilitar à parte que transaciona prévio conhecimento de tais hipóteses; assim, o instituto pode oferecer a cognoscibilidade, a estabilidade e a calculabilidade exigidas pelo sobreprincípio da segurança jurídica, a que nos referimos no capítulo 6, item 6.1.

Nessa mesma linha de ideias, o Projeto de Lei 5082/2009 estabelece que “[...] o termo de transação somente poderá ser discutido, administrativa ou judicialmente, quanto à sua nulidade”⁵⁰⁴ e que o descumprimento das obrigações relativas ao termo de transação “[...] autoriza a revogação”⁵⁰⁵ 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”⁵⁰⁶.

Fernando Facury Scaff defende que o REFIS é espécie de transação e que, por isso, a renúncia ao direito de discutir as teses jurídicas não é definitiva, mas condicional aos termos da transação efetuada⁵⁰⁷. Afora o nosso entendimento de que o REFIS não configura transação tributária⁵⁰⁸, a questão relativa à renúncia ao direito na transação tributária demanda atenção. Vejamos.

Em primeiro lugar, a transação, por si só, não exige a renúncia autônoma ao direito objeto de concessão mútua em processos judiciais em andamento, porque essa é decorrente da própria transação como resultado da autocomposição; assim, havendo ação

⁵⁰⁴ Artigo 12 do PL 5082/2009.

⁵⁰⁵ Nesse particular, discordamos do projeto de lei quanto à utilização do termo *revogação*, o qual é comumente utilizado para designar a extinção de ato administrativo discricionário, por critério de conveniência e oportunidade da Administração (DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 28. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 295).

⁵⁰⁶ Artigo 13, II, do PL 5082/2009.

⁵⁰⁷ Refis é uma transação tributária e não uma renúncia fiscal. *Revista Consultor Jurídico*, 02 dez. 2014, p. 03.

⁵⁰⁸ Remetemos o leitor ao capítulo 2, item 2.4.

judicial em trâmite, o termo deve ser apresentado em Juízo para que o feito seja extinto com exame do mérito, em razão da transação entre as partes⁵⁰⁹, e não da renúncia ao direito.

Na hipótese acima, todavia, uma vez rescindido ou anulado o contrato de transação, a regra é o retorno das partes ao *status quo ante*, não se havendo que falar em renúncia ao direito. Por outro lado, não vemos óbice em eventual determinação legal no sentido de que, em caso de rescisão da transação, remanesça íntegra a renúncia ao direito (concessão mútua do sujeito passivo), partindo-se da premissa de que a extinção unilateral ocorrerá diante do descumprimento das obrigações assumidas pelo sujeito passivo. Lembramos que a transação será sempre uma opção ao sujeito passivo, a quem cabe avaliar as vantagens e desvantagens do acordo.

Cumprir destacar, ainda, que a lei não pode vedar que a parte discuta judicialmente a rescisão da transação, caso entenda pela sua ilegalidade, sob pena de violação à garantia do artigo 5º, XXXV, da CF/88, que garante o amplo acesso à jurisdição; ao firmar o pacto, a parte abre mão da jurisdição para a extinção do conflito, o que não ocorre na hipótese de o Fisco extinguir unilateralmente o contrato.

É importante, portanto, a nosso ver, que a lei regulamentadora seja simples e objetiva, na contramão das demais normas de direito tributário, sob pena de um instrumento criado para diminuir a litigiosidade acabar por incrementá-la.

8.2 Invalidades da transação

O Código Civil estabelece que são causas de nulidade dos negócios jurídicos⁵¹⁰: a) sujeito incapaz; b) objeto ilícito, impossível ou indeterminável; c) motivo determinante ilícito; d) forma que não a prescrita em lei; e) preterição de solenidade essencial para a validade do negócio; f) objetivo de fraudar lei imperativa; g) lei que declara nulo o negócio jurídico ou que lhe proíbe a prática sem cominar sanção⁵¹¹. De outro lado, são causas de anulabilidade (ou nulidade relativa) dos negócios jurídicos: a) incapacidade relativa do agente; b) erro; c) dolo; d) coação; e) estado de perigo; f) lesão; g) fraude contra credores⁵¹².

⁵⁰⁹ Artigo 487, III, “b”, do CPC/2015.

⁵¹⁰ Contrato é espécie de negócio jurídico bilateral.

⁵¹¹ Artigo 166 do Código Civil.

⁵¹² Artigo 171 do Código Civil.

Em relação aos contratos administrativos, não há um regramento unitário sobre a matéria das invalidades; é de se notar, porém, que os contratos administrativos são, em regra, regidos por lei específica⁵¹³, de modo que o diploma poderá prever causas específicas de nulidade.

Oswaldo Aranha Bandeira de Mello ensina que “A invalidade decorre sempre da violação de uma norma jurídica, que faz acarretar essa consequência. Pressupõe a prática de ato administrativo contrário à lei, tendo em vista fatos contemporâneos a sua emanção, e, então, os seus efeitos ficam perturbados ante essa anormalidade”⁵¹⁴.

A Lei da Ação Popular prevê que são *nulos* os atos administrativos nos casos de: a) incompetência; b) vício de forma; c) ilegalidade do objeto; d) inexistência dos motivos; e) desvio de finalidade⁵¹⁵. Em outras palavras, há nulidade quando ocorrem determinados tipos de vícios em quaisquer dos requisitos do ato administrativo.

O Diploma Legal acima citado também traz um rol de atos ou contratos cuja prática é vedada ao Poder Público⁵¹⁶, sob pena de nulidade⁵¹⁷. De outro lado, estabeleceu o legislador que os atos administrativos lesivos ao patrimônio público cujos vícios não estivessem compreendidos no rol de nulidades acima referido seriam *anuláveis*.

Almiro do Couto e Silva ressalta que a Lei da Ação Popular lançou as primeiras linhas sobre um modelo para o tratamento das invalidades no direito administrativo, mas que tal sistema não foi mais bem desenvolvido e articulado por outro diploma legislativo; prossegue o autor, argumentando que não é possível transportar as normas sobre as nulidades no âmbito civil para o administrativo de modo automático e que, na concepção atual, os atos administrativos nulos seriam apenas aqueles cujo vício fosse grosseiro e manifesto⁵¹⁸.

⁵¹³ Em se tratando de obras, serviços, compras, alienações e locações, as normas aplicáveis são as da Lei 8.666/93; no caso da transação tributária, serão as normas previstas na lei regulamentadora.

⁵¹⁴ *Princípios Gerais de Direito Administrativo*. v. 1. Rio de Janeiro: Forense, 1968, p. 576-577.

⁵¹⁵ Artigo 2º da Lei 4.717/65.

⁵¹⁶ Nos termos do artigo 1º da Lei 4.717/65, a ação popular é cabível contra “[...] atos lesivos ao patrimônio da União, do Distrito Federal, dos Estados, dos Municípios, de entidades autárquicas, de sociedades de economia mista (Constituição, art. 141, §38), de sociedades mútuas de seguro nas quais a União represente os segurados ausentes, de empresas públicas, de serviços sociais autônomos, de instituições ou fundações para cuja criação ou custeio o tesouro público haja concorrido ou concorra com mais de cinquenta por cento do patrimônio ou da receita anual, de empresas incorporadas ao patrimônio da União, do Distrito Federal, dos Estados e dos Municípios, e de quaisquer pessoas jurídicas ou entidades subvencionadas pelos cofres públicos”.

⁵¹⁷ Artigo 4º da Lei 4.717/65.

⁵¹⁸ O princípio da segurança jurídica (proteção à confiança) no direito público brasileiro e o direito da administração pública de anular seus próprios atos administrativos: o prazo decadencial do art. 54 da lei

Oswaldo Aranha Bandeira de Mello assim distingue os atos administrativos nulos dos anuláveis⁵¹⁹:

O ato nulo é aquele inquinado de defeito grave que o impede de atingir o efeito jurídico almejado. É o que falta elemento essencial para a sua razão de ser, na sua estrutura jurídica, pois viola disposição legal de ordem pública ou dos bons costumes, em geral, que a preceitua para qualquer ato jurídico. Já o ato anulável é aquele em que falta elemento accidental, pois se prende ao interesse das partes que participaram do ato, e instituída para protegê-las, tendo em vista a manifestação das vontades.

Lúcia Valle Figueiredo, por sua vez, sustenta que⁵²⁰

[...] a invalidação de um contrato administrativo consiste na sua desconstituição, com a supressão de seus efeitos típicos, por motivo de incompatibilidade com a ordem jurídica. De conseguinte, com atribuição de efeitos *ex tunc*. Os efeitos devem ser *ex tunc* porque, também, *em princípio*, de atos eivados de vícios não se podem adquirir direitos.

A autora complementa que em hipóteses excepcionais não é possível a reconstituição das partes ao estado anterior, caso em que os efeitos da invalidação serão *ex nunc*⁵²¹.

Em se tratando de contrato de transação tributária, temos que, constatada a nulidade da avença, óbice não há à reconstituição das partes ao estado anterior.

A distinção entre nulidade e anulabilidade é salutar, já que não parece razoável conceber que qualquer irregularidade acarrete o desfazimento do ato ou contrato administrativo; de outro lado, revela-se bastante complexa a tarefa de distinguir ambas as figuras quando se está diante de um caso concreto, razão pela qual temos que a lei regulamentadora da transação tributária deverá estabelecer expressamente os requisitos cuja inobservância acarretará a nulidade da avença, de modo a conferir maior segurança jurídica aos sujeitos passivos.

Nesse sentido, o artigo 55 da Lei 9.784/99 prevê que é possível a convalidação do ato administrativo defeituoso se (i) não houver lesão ao interesse público nem prejuízo a terceiros e (ii) os defeitos foram sanáveis. A norma em questão, a nosso ver, trata dos atos administrativos anuláveis, que se caracterizam por apresentar vícios passíveis de

do processo administrativo da União (Lei nº 9.784/99). *Revista da Procuradoria-Geral do Estado*. Cadernos de Direito Público, Porto Alegre, 2004, p. 56-58. p. 33-75,

⁵¹⁹ *Princípios Gerais de Direito Administrativo*. v. 1. Rio de Janeiro: Forense, 1968, p. 577.

⁵²⁰ Eficácia das decisões dos Tribunais de Contas e das CPMI nos contratos administrativos e nas relações funcionais. *Fórum Administrativo Direito Público*, Belo Horizonte, v. 9, n. 100, jun. 2009, p. 06. Disponível em: <<http://www.bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdiCntd=57928>>. Acesso em: 17 jun. 2018.

⁵²¹ *Ibid.*, p. 07.

convalidação, e é plenamente aplicável à transação tributária, na ausência de prescrição específica.

Cumprido referir, ainda, que a desconstituição do contrato administrativo nulo esbarra nos prazos de decadência e de prescrição. Vejamos.

O artigo 54 da Lei 9.784/99, que regula o processo administrativo em âmbito federal, dispõe que “[...] o direito da Administração de anular os atos administrativos de que decorram efeitos favoráveis para os destinatários decai em cinco anos, contados da data em que foram praticados, salvo comprovada má-fé”. Inexistindo norma específica para os contratos administrativos, esses devem receber o mesmo tratamento que os atos administrativos, na medida em que se enquadram na noção ampla de atos da administração, ainda que sejam bilaterais.

No mesmo sentido, o ajuizamento de ação popular visando à anulação de contratos administrativos está submetida ao prazo prescricional de cinco anos⁵²². Assim, é possível concluir que, seja pela via da autotutela administrativa, seja pela via de ação proposta por cidadão, após decorridos cinco anos da transação tributária, o ato administrativo resta estabilizado, salvo má-fé ou disposição em sentido diverso pela lei regulamentadora.

A norma em questão confere efetividade ao sobreprincípio da segurança jurídica, bem como aos princípios da boa-fé e da proteção da confiança. Nesse sentido, Almiro do Couto e Silva aduz que o legislador efetuou a ponderação entre os princípios da legalidade e da segurança jurídica, entendendo pela prevalência do segundo nas circunstâncias descritas na norma do artigo 54 da Lei 9.784/99⁵²³.

Para Almiro do Couto e Silva, os atos administrativos nulos, que considera absolutamente excepcionais e situados no limite com a inexistência, não estão sujeitos a prazo decadencial, porque a nulidade não poderia se convalidar, ao contrário da anulabilidade⁵²⁴.

Entendemos, porém, que o texto do artigo 54 da Lei 9.784/99 não permite a construção de interpretação que afaste o prazo decadencial para determinadas espécies de nulidade, quando não comprovada a má-fé; temos que não há inconstitucionalidade no

⁵²² Artigo 21 da Lei 4.717/65.

⁵²³ O princípio da segurança jurídica (proteção à confiança) no direito público brasileiro e o direito da administração pública de anular seus próprios atos administrativos: o prazo decadencial do art. 54 da lei do processo administrativo da União (Lei nº 9.784/99). *Revista da Procuradoria-Geral do Estado*. Cadernos de Direito Público, Porto Alegre, 2004, p. 51.

⁵²⁴ *Ibid.*, p. 63.

prestígio, por opção legislativa, à estabilidade das relações jurídicas, das quais decorreram efeitos favoráveis aos administrados. Conforme lição de Celso Antônio Bandeira de Mello, “[...] se as relações jurídicas fossem sempre questionáveis, a ordem seria ilusória, a segurança precária e a estabilidade nenhuma”⁵²⁵.

Outrossim, a nosso ver, a norma do artigo 54 da Lei que regula Processo Administrativo Federal não prevê hipótese de convalidação⁵²⁶ do ato administrativo nulo, na medida em que este não se torna válido com o reconhecimento da decadência.

É importante notar, porém, que o Supremo Tribunal Federal possui precedentes no sentido de que, em situações de flagrante inconstitucionalidade, com violação *direta* a norma constitucional, não cabe falar em aplicação do disposto no artigo 54 da Lei 9.784/99, sob pena de subversão do sistema jurídico⁵²⁷. Isso porque, do contrário, permitir-se-ia que uma norma de hierarquia inferior derogasse comando constitucional.

Almiro do Couto e Silva defende, ainda, que é possível a ocorrência de excepcional situação que ponha em confronto os princípios da legalidade e da segurança jurídica e que, nessa hipótese, “[...] deverá o juiz ou mesmo a autoridade administrativa efetuar a ponderação entre aqueles dois princípios, para apurar qual dos dois deverá ser aplicado ao caso concreto, mesmo ainda não se tendo configurado a decadência”⁵²⁸.

No que toca aos contratos nulos eivados de má-fé, remanesce controvérsia acerca do prazo para a decretação da invalidade. Inclusive, a divergência que se estabelece em razão de norma típica do direito administrativo⁵²⁹ se reproduz no campo do direito tributário, tendo em vista que o Código Tributário Nacional estabelece que o prazo para homologação tácita do lançamento é de cinco anos, salvo dolo, fraude ou simulação⁵³⁰.

Celso Antônio Bandeira de Mello defende que, “Como a lei não estabelece prazo para a hipótese de comprovada má-fé, há de se entender que será o da regra geral prevista

⁵²⁵ *Grandes temas de direito administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 169.

⁵²⁶ Segundo Di Pietro, convalidação “[...] é o ato administrativo pelo qual é suprido o vício existente em um ato ilegal, com efeitos retroativos à data em que este foi praticado” (*Direito Administrativo*. 28. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 292).

⁵²⁷ *E.g.*, MS 28.279, Relatora Ministra Ellen Gracie, Pleno, publicado em 29/04/2011; MS 28.371, Relator Ministro Joaquim Barbosa, Pleno, publicação em 27/02/2013; MS 28.273, Relator Ministro Ricardo Lewandowski, Pleno, publicado em 21/02/2013; MS 27.909, Relator Ministro Teori Zavascki, publicado em 10/02/2015.

⁵²⁸ O princípio da segurança jurídica (proteção à confiança) no direito público brasileiro e o direito da administração pública de anular seus próprios atos administrativos: o prazo decadencial do art. 54 da lei do processo administrativo da União (Lei nº 9.784/99). *Revista da Procuradoria-Geral do Estado*. Cadernos de Direito Público, Porto Alegre, 2004, p. 52.

⁵²⁹ Artigo 54 da Lei 9.784/99.

⁵³⁰ Artigo 150, §4º, do CTN.

no art. 205 do Código Civil, isto é, o de *dez* anos”⁵³¹. No mesmo sentido, é o entendimento de Lúcia Valle Figueiredo⁵³².

Por outro lado, o Superior Tribunal de Justiça já decidiu que não há prazo decadencial para a anulação de ato administrativo ilegal, quando comprovado que o beneficiário agiu de má-fé⁵³³.

Na esfera tributária, Paulo de Barros Carvalho defende não ser admissível a ausência de prazo de decadência para a homologação do tributo nos casos em que comprovados dolo, fraude ou simulação; propõe a aplicação do artigo 173 do CTN⁵³⁴, que estabelece a regra de contagem do prazo decadencial de cinco anos, não aplicável aos lançamentos por homologação em geral, por força do artigo 150, §§1º e 4º⁵³⁵, do mesmo Código⁵³⁶.

Na mesma linha, Luciano Amaro sustenta que, ausente norma legal prescrevendo prazo decadencial para os casos de dolo, fraude ou simulação, a lacuna deve ser suprida por norma do próprio direito tributário, razão pela qual não vê alternativa que não a aplicação do artigo 173 do CTN⁵³⁷.

Nesse mesmo sentido, também já decidiram o Superior Tribunal de Justiça⁵³⁸ e o Tribunal Regional Federal da Terceira Região⁵³⁹.

⁵³¹ *Curso de Direito Administrativo*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 516.

⁵³² Eficácia das decisões dos Tribunais de Contas e das CPMI nos contratos administrativos e nas relações funcionais. *Fórum Administrativo Direito Público*, Belo Horizonte, v. 9, n. 100, jun. 2009, p. 13. Disponível em: <<http://www.bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdiCntd=57928>>. Acesso em: 17 jun. 2018.

⁵³³ AgRg nos EDcl no AgRg no REsp 1426865, Relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 06/08/2015, publicado em 18/08/2015.

⁵³⁴ “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” (grifo nosso).

⁵³⁵ “Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa. §1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento. [...] §4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, **a contar da ocorrência do fato gerador**; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação” (grifo nosso).

⁵³⁶ *Curso de Direito Tributário*. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 408-409.

⁵³⁷ *Direito Tributário Brasileiro*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 439-440.

⁵³⁸ REsp 183603, Relatora Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 15/05/2001, publicado em 13/08/2001.

Com efeito, a solução da questão nos parece menos complexa no direito tributário, porque o legislador previu a exceção tão somente para os lançamentos *por homologação*, inexistindo norma similar para os casos de fraudulentos sujeitos a lançamento *por declaração*; por conseguinte, nesta espécie de lançamento, o prazo decadencial para o lançamento de ofício é o mesmo independentemente do intuito fraudulento do sujeito passivo.

De outro lado, porém, a transação tributária é, a nosso sentir, instituto misto: é contrato *administrativo* firmado para extinguir o litígio sobre *crédito tributário*; dessa forma, o ideal é que, pelas suas peculiaridades, o legislador ordinário estabeleça um regramento próprio quanto às invalidades.

Nada obstante, havendo lacuna na lei regulamentadora, parece-nos que as normas que regulam as nulidades dos contratos administrativos melhor se coadunam com a transação tributária, já que inexistente regramento próprio do direito tributário para contratos fiscais. Nesse particular, é importante destacar que a segmentação do direito em ramos distintos tem como objetivo facilitar o conhecimento do objeto; porém, o ordenamento jurídico é uno, imperando a intertextualidade intrajurídica⁵⁴⁰. Ademais, o próprio artigo 108 do CTN prescreve o recurso à analogia em caso de omissões na aplicação da legislação tributária.

8.3 Questões processuais relativas à homologação judicial da transação

Nas hipóteses em que as partes concederem mutuamente para extinguir litígio judicial, a transação deve ser levada ao conhecimento do juiz da causa⁵⁴¹, para que este homologue o acordo e prolate sentença extinguindo o feito com exame do mérito, com fulcro no artigo 487, III, “b”, do CPC/2015.

⁵³⁹ Apelação Cível 0062730-23.2011.4.03.6182, Relator Desembargador Federal Fábio Prieto, Sexta Turma, julgado em 16/11/2017, publicado em 01/12/2017; APELAÇÃO/REMESSA NECESSÁRIA 0017252-39.2014.4.03.6100, Relatora Juíza Convocada Denise Avelar, Terceira Turma, julgado em 22/11/2017, publicado em 28/11/2017.

⁵⁴⁰ Como ensina Paulo de Barros Carvalho, “[...] a intertextualidade é o processo constitutivo, ou melhor, o procedimento elementar para a composição do texto, que, partindo de duas ou mais materialidades textuais, desenha e atualiza o sentido naquela particular situação de interdiscursividade” (*Direito Tributário: linguagem e método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 206-207).

⁵⁴¹ O Código Civil prescreve que a transação que recaia sobre direitos contestados em Juízo deve ser feita por termo nos autos ou por escritura pública (artigo 842); a lei poderá, todavia, prescrever outras formas de levar o pacto ao Juízo da causa.

O Juízo de homologação é limitado à verificação do cumprimento dos requisitos legais, que, estando presentes, vinculam o magistrado ao ajuste de vontade das partes⁵⁴². Cumpre salientar, contudo, que a apreciação judicial se amplifica na transação envolvendo o Poder Público, na medida em que há uma maior regulamentação legal e a autonomia da vontade das partes é bastante reduzida.

Destacamos, uma vez mais, nosso entendimento de que a atribuição de significação aos termos constantes dos textos legais para a construção da norma jurídica é tarefa incumbida aos *participantes* do sistema jurídico, não configurando atividade discricionária⁵⁴³. Dessa forma, cabe ao magistrado, na homologação, a construção das normas jurídicas que prescrevem os requisitos para que a autoridade tributária celebre transação, sem que tal proceder caracterize ingerência na atividade administrativa; em outras palavras, “[...] analisar se os fatos reais naquela situação se enquadravam ou não no conceito legal de interesse público significará, portanto, uma apreciação da conformidade do ato administrativo com o conceito de interesse público exigido pelo ordenamento jurídico”⁵⁴⁴.

Uma vez homologada judicialmente a transação tributária, o acordo só poderá ser desconstituído em razão de nulidade, em ação anulatória, nesta classe compreendida, também, a ação popular; nesse sentido, prevê o artigo 966, §4º, do CPC/2015 que os atos de disposição de direitos praticados pelas partes e homologados pelo Juízo estão sujeitos à anulação nos termos da lei⁵⁴⁵. Ademais, Arenhart, Marinoni e Mitidiero sustentam que, considerando que uma vez homologada a avença não pode mais o magistrado alterar a sentença⁵⁴⁶, não podem as partes pleitear a reforma da sentença homologatória no mesmo processo⁵⁴⁷.

⁵⁴² ARENHART, Sergio Cruz; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. *Código de Processo Civil Comentado*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, p. 611.

⁵⁴³ Remetemos o leitor ao quanto exposto nos capítulos 1, item 1.1, 4, item 4.1, e 5, item 5.2.

⁵⁴⁴ HACHEM, Daniel Wunder. *Princípio Constitucional da Supremacia do Interesse Público*. 2011. Dissertação (Mestrado em Direito do Estado) – Faculdade de Direito da Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2011, p. 265-266.

⁵⁴⁵ O Código de Processo Civil anterior, com redação um pouco diferente, já previa que os atos sujeitos a sentença meramente homologatória poderiam ser *rescindidos* nos termos da lei civil (artigo 486 do CPC/1973).

⁵⁴⁶ O artigo 494 do CPC/2015 prescreve que, publicada a sentença, o magistrado só pode alterá-la para corrigir erro material ou de cálculo ou, ainda, por meio de embargos de declaração; por sua vez, cabem embargos de declaração para esclarecer obscuridade ou eliminar contradição, suprir omissão ou corrigir erro material (artigo 1.022 do CPC/2015).

⁵⁴⁷ ARENHART; MARINONI; MITIDIERO, op. cit., 2018, loc. cit.

Por sua vez, Fredie Didier Jr. e Leonardo Carneiro da Cunha defendem que caberia ação rescisória contra sentença homologatória ao argumento de que qualquer decisão de mérito é rescindível, nos termos do *caput* do artigo 966 do CPC/2015. Sustentam que o §4º do artigo 966 está mal posicionado no Código, nada tendo a ver com a ação rescisória, pois trataria das únicas espécies de atos judiciais não rescindíveis: atos processuais não decisórios (das partes ou dos auxiliares da justiça)⁵⁴⁸.

Em sentido contrário, Humberto Theodoro Júnior argumenta que a resolução do mérito com a homologação da transação não se dá em virtude da *decisão do juiz*, mas sim do *negócio jurídico entabulado entre as partes*; assim, “Quando se busca invalidar ou romper esse ato que resolveu o mérito, não é a sentença do juiz o objeto do ataque, mas o negócio ocorrido entre as partes que solucionou o litígio”⁵⁴⁹. O autor complementa que o legislador processual civil de 2015, ao retirar a *existência de fundamento para invalidar transação em que se baseou a sentença* como hipótese de cabimento de ação rescisória⁵⁵⁰, buscou, à evidência, eliminar a controvérsia sobre o cabimento desta em face da sentença homologatória do acordo, prestigiando o entendimento dominante de que cabível a ação anulatória dos atos jurídicos em geral⁵⁵¹.

Humberto Teodoro Júnior bem pontua, ainda, que o fato de a legislação atribuir à sentença homologatória da transação a qualidade de título executivo judicial⁵⁵² não torna cabível a ação rescisória, porquanto a norma visa tão somente a permitir o cumprimento forçado do ajuste pela via célere do cumprimento de sentença⁵⁵³. Ademais, para nós, o mero fato de a norma do §4º do artigo 966 prescrever o cabimento da ação anulatória, em oposição às hipóteses da cabeça do artigo, já seria suficiente para afastar o cabimento da ação rescisória.

No que toca ao reexame necessário, o CPC/2015 estabelece que está sujeita ao duplo grau de jurisdição a sentença proferida contra o Poder Público ou que julgar procedentes, ainda que em parte, os embargos à execução fiscal⁵⁵⁴. Por conseguinte, na esteira do acima exposto, parece claro não ser cabível a remessa necessária na sentença

⁵⁴⁸ Ação rescisória e a ação de invalidação de atos processuais prevista no art. 966, §4º, do CPC/2015. *RePro* – Revista de Processo, São Paulo: Thomson Reuters, n. 252, p. 231-241, fev. 2016.

⁵⁴⁹ Ação Rescisória no NCPC: decisão homologatória de autocomposição. Procedimentos contencioso e de jurisdição voluntária. *Revista Brasileira de Direito Processual* – RBDPro, Belo Horizonte, ano 24, n. 96, 2016, p. 122.

⁵⁵⁰ Artigo 485, VIII, do CPC/1973.

⁵⁵¹ Op. cit., 2016, p. 122-123.

⁵⁵² Artigo 515, II, do CPC/2015.

⁵⁵³ Op. cit., 2016, p. 124.

⁵⁵⁴ Artigo 496 do CPC/2015.

homologatória da transação, pois, inexistente conteúdo decisório, não há que se falar em vencido.

Nesse sentido, bem afirmam Marinoni e Mitidiero que, vencido positivamente o juízo de delibação na homologação, o órgão jurisdicional tem o dever de se conformar à manifestação de vontade das partes; alegam, na linha do que expusemos acima, que a sentença homologatória do reconhecimento do pedido jamais pode ser considerada prolatada “contra” alguma das partes, uma vez que nada decide, “[...] apenas chancela, com autoridade estatal, um ato praticado pela parte demandada”⁵⁵⁵. Essas considerações se aplicam integralmente à sentença homologatória da transação.

Em que pese tal entendimento, o Superior Tribunal de Justiça possui decisão no sentido de que a sentença homologatória de acordo se sujeita ao reexame necessário por ostentar natureza de decisão de mérito proferida em desfavor do ente público⁵⁵⁶. Para alcançar a conclusão de que a sentença homologatória seria prejudicial às pessoas de direito público, o Relator lançou mão de considerações a respeito da necessidade de lei específica para a admissão da transação tributária, bem como do reconhecimento da inconstitucionalidade, pelo Tribunal *a quo*, do convênio municipal que teria embasado, no caso concreto em julgamento, o acordo entre as partes.

Ora, o reconhecimento da inconstitucionalidade do convênio e o fato de haver, na hipótese em julgamento, efetivo prejuízo ao interesse público na transação entabulada entre o ente municipal e o sujeito passivo dizem respeito ao exame de legalidade que deve ser feito no momento da homologação do ajuste; não têm, contudo, o condão de tornar a homologação de acordo, *a priori*, desfavorável a qualquer das partes.

Ressaltamos, ao fim, que a ausência de submissão ao reexame necessário não implica ausência de controle sobre a transação efetuada, na medida em que o magistrado deverá efetuar o controle de legalidade do acordo submetido à homologação judicial, bem como poderá ser proposta ação anulatória, incluindo a ação popular, para cuja propositura qualquer cidadão tem legitimidade.

⁵⁵⁵ Propriedade industrial: boa-fé objetiva: proteção da confiança: proibição do venire contra factum proprium no processo: dever de não conhecer do recurso. *Revista Brasileira de Direito Processual – RBDPro*, Belo Horizonte, v. 16, n. 61, jan./mar. 2008, p. 186. Disponível em: <<http://www.bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdiCntd=52652>>. Acesso em: 19 jun. 2018.

⁵⁵⁶ REsp 929121, Relator Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 11/12/2007, publicado em 29/05/2008.

8.4 Descumprimento da transação e execução da dívida

Questão prática de suma importância diz respeito aos efeitos do descumprimento das obrigações assumidas pelo sujeito passivo na transação resultante da autocomposição com o Fisco. Em primeiro lugar, é necessário ressaltar que caberá à norma introduzida prescrever as consequências jurídicas de tal conduta; porém, teceremos algumas considerações prévias, aplicáveis em caso de omissão, com base no direito atualmente posto.

É importante atentar que, como já mencionamos anteriormente, em regra, na esfera civil, o descumprimento da obrigação assumida na transação abre a possibilidade de execução do título executivo judicial ou extrajudicial. Assim, em princípio, o descumprimento da transação tributária implicaria a execução do acordo pactuado pela Fazenda, sem que o contribuinte pudesse rediscutir a matéria.

A transação é, assim, um título autônomo, no qual as partes assumem, em regra, novas obrigações para a extinção⁵⁵⁷ de conflito de interesses entre ambas; por essa razão, defendemos sua natureza constitutiva e não meramente declaratória no capítulo 1, item 1.4. Nesse sentido, “[...] 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”⁵⁵⁸.

Cumprido ressaltar, porém, que já fixamos a premissa de que a mera assinatura do termo de transação tributária não implica extinção do crédito tributário, o que se dá apenas com o cumprimento das obrigações assumidas no pacto pelo sujeito passivo⁵⁵⁹; por conseguinte, o descumprimento do ajuste autoriza o Fisco a promover a cobrança do crédito tributário conforme originalmente lançado, com todas as garantias que lhes são inerentes.

Para Heleno Taveira Torres, porém, na esteira do seu entendimento, o qual já registramos no capítulo 2, item 2.5, de que a transação tributária não configura um contrato fiscal, o crédito tributário objeto do ajuste de vontades deve ser extinto “[...] nos termos da

⁵⁵⁷ Ou prevenção, no direito civil.

⁵⁵⁸ BREYNER, Frederico Menezes; SANTIAGO, Igor Mauler. Eficácia Suspensiva dos Embargos à Execução Fiscal em face do art. 739-A do Código de Processo Civil. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 145, 2007, p. 68.

⁵⁵⁹ Remetemos o leitor ao capítulo 2, item 2.2.

lei tributária que regula o procedimento de exigibilidade”⁵⁶⁰. Parece, assim, que, para o autor, em caso de descumprimento, a Fazenda poderia inscrever o crédito objeto da transação em dívida ativa e ajuizar a execução fiscal para sua cobrança.

8.5 Efeitos da transação anulada sobre os prazos de prescrição e de decadência

A decadência e a prescrição são institutos jurídicos a serviço do sobreprincípio da segurança jurídica. Como ensina Paulo de Barros Carvalho, “[...] sempre que o fluxo do tempo ameaçar, de algum jeito, a obtenção daquele almejado equilíbrio, que se reflete no princípio da firmeza ou da certeza jurídica, prevê o sistema a ocorrência de fatos extintivos, que têm a virtude de definir, drasticamente, a situação pendente [...]”⁵⁶¹.

No direito tributário, o legislador optou por cindir o lapso temporal extintivo do direito do credor, fixando dois prazos distintos: a) período dentro do qual o sujeito ativo deve exercer o seu direito de constituir o crédito tributário em desfavor do sujeito passivo, por meio do lançamento, sob pena de decadência; b) período dentro do qual o sujeito ativo deve exercer a sua pretensão de cobrança do crédito tributário já constituído, caso não satisfeita a obrigação tributária⁵⁶².

Dessa forma, uma vez transcorrido o lapso temporal legal ou reconhecido o fato da decadência, não se constitui o fato jurídico tributário e, por consequência, não há que se falar em obrigação tributária. Em que pese o CTN elenque a decadência como causa de *extinção* do crédito tributário, é fácil perceber que, salvo nas hipóteses em que o lançamento é prévio ao seu reconhecimento, aquela não extingue o *crédito*, mas sim o direito ao exercício da competência tributária⁵⁶³.

Nesse contexto, é possível notar que, não sendo a transação tributária admitida para a prevenção de litígios, conforme defendemos no capítulo 2, item 2.3, não há risco de transcurso do prazo decadencial caso seja firmada a avença entre o Fisco e o particular; isso porque a instauração de litígio entre as partes, seja judicial, seja administrativo, pressupõe o ato administrativo de *lançamento*, de forma que a competência tributária já terá sido exercida.

⁵⁶⁰ Princípios da segurança jurídica e transação em matéria tributária. Os limites da revisão administrativa dos acordos tributários. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco. *Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mario da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 306.

⁵⁶¹ *Direito Tributário: linguagem e método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 582.

⁵⁶² AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 432.

⁵⁶³ CARVALHO, op. cit., 2015, p. 584-585.

O mesmo, contudo, não se dá com a prescrição. Vejamos.

Consoante artigo 174 do CTN, “[...] a ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua *constituição definitiva*”. A doutrina controverte sobre o momento em que se daria tal constituição definitiva; em resumo, há três correntes: a) a constituição definitiva ocorre quando o lançamento não mais é impugnável pelo sujeito passivo na via administrativa; b) a constituição definitiva ocorre quando o sujeito passivo é notificado do lançamento; c) embora o crédito tributário já esteja constituído definitivamente quando da notificação ao sujeito passivo, pois inexistente ato administrativo “provisório”, a prescrição só começa a correr a partir do momento em que o crédito se torna exigível⁵⁶⁴.

O Superior Tribunal de Justiça consolidou o entendimento de que o crédito tributário resta definitivamente constituído: a) no lançamento de ofício, quando não couber recurso administrativo ou quando esgotado o prazo para a sua interposição⁵⁶⁵; b) no lançamento por homologação, com a entrega da declaração pelo contribuinte, identificando o valor do tributo, ou com o vencimento do prazo para pagamento, o que for posterior⁵⁶⁶.

Pois bem. A transação não está prevista no CTN como causa interruptiva ou suspensiva da prescrição tributária; em consequência, seria possível que, quando do descumprimento da avença, a pretensão do Fisco já se encontrasse prescrita. Essa solução não se coaduna com o interesse público, porém se trata de matéria reservada à lei complementar⁵⁶⁷, de modo que não pode a lei *ordinária* regulamentadora do artigo 171 do CTN criar nova causa interruptiva da prescrição⁵⁶⁸ ou de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Nada obstante, trata-se de alterações importantes para que o instituto não tenha sua finalidade desvirtuada.

⁵⁶⁴ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 444-446.

⁵⁶⁵ AgRg no AREsp 788656, Relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 02/02/2016, publicado em 20/05/2016; AgInt no AgInt no AREsp 372016, Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, julgado em 14/02/2017, publicado em 21/02/2017.

⁵⁶⁶ AgRg no REsp 1156586, Relator Ministro Arnaldo Esteves Lima, Primeira Turma, julgado em 06/09/2012, publicado em 14/09/2012; REsp 1688490, Relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 05/12/2017, publicado em 19/12/2017.

⁵⁶⁷ Artigo 146, III, “b”, da CF/88.

⁵⁶⁸ Nesse particular, ressaltamos que, ao ser submetida a minuta do Anteprojeto da Lei de Transação Tributária ao Presidente da República, que originou o PL 5082/2009, restou consignado que o anteprojeto estaria ligado à edição de uma lei complementar, alterando o CTN, tendo em vista, por exemplo, a previsão de interrupção da prescrição com o descumprimento da transação pelo transator.

9 A ESCOLHA LEGISLATIVA PELA REGULAMENTAÇÃO DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA: VANTAGENS E DESVANTAGENS

9.1 O momento pré-legislativo: breves considerações sobre a escolha racional

Na exposição que fizemos nos capítulos precedentes, procuramos tratar dos óbices legais comumente apontados à regulamentação da transação em matéria tributária, pela via da lei ordinária, bem como dos limites impostos pelas normas de competência. Demonstramos, também, no capítulo 7, que não há um único *interesse público* indivisível, mas uma gama de *finalidades constitucionais* a serem perseguidas pelo Poder Público, a quem cabe eleger os meios para a sua máxima efetivação.

Em consequência, o legislador ordinário, em matéria federal, deverá observar não só a norma de competência do artigo 171 do CTN, mas também todas as normas constitucionais que limitam, de forma indireta, a sua competência, na medida em que não está autorizado a violá-las, sob pena de invalidade⁵⁶⁹.

Sob essa ótica, é possível visualizar a conduta do legislador ordinário sob dois prismas: a) jurídico, o qual limita o legislador às normas de competência construídas a partir do texto constitucional e da lei complementar; b) político, o qual confere liberdade ao legislador para regular as condutas humanas do modo que entenda necessário e suficiente para a implementação das finalidades constitucionais.

O Direito determinará a liberdade dos indivíduos conforme lhes dirija um número maior ou menor de prescrições; fica, porém, garantida sempre uma esfera mínima de liberdade, na qual não penetra qualquer comando jurídico⁵⁷⁰.

A Economia desenvolve *modelos* para o estudo de fenômenos sociais, nos quais há uma representação *simplificada* da realidade, com a eliminação dos detalhes irrelevantes para a análise que se deseja empreender⁵⁷¹; através desse modelo, o economista procura determinar o comportamento dos indivíduos (em geral, consumidores) sob determinadas circunstâncias. Por essa razão, temos que o ferramental teórico desenvolvido pelas ciências

⁵⁶⁹ Na lição de Tácio Lacerda Gama, a inconstitucionalidade constitui forma de ilícito nomogenético, na medida em que a norma é criada sem fundamento na norma de competência (*Competência Tributária*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 339).

⁵⁷⁰ KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Trad. João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 30-31.

⁵⁷¹ VARIAN, Hal R. *Microeconomia*. Trad. Maria José Cuhlar Monteiro. Rio de Janeiro: Campus, 2003, p. 01.

econômicas pode ser útil ao legislador ao prever o comportamento humano diante das normas jurídicas.

Passaremos, então, a expor algumas premissas teóricas que, a nosso ver, podem ser bastante úteis na ponderação entre as vantagens e desvantagens da regulamentação da transação tributária pelo legislador ordinário.

Jeremy Bentham, percussor do utilitarismo, no século XVIII, defendeu que, “[...] mesmo em campos em que o interesse pessoal não é evidente ou então os reais anseios são dissimulados, os indivíduos agem na sociedade em função do seu interesse próprio, buscando maximizar racionalmente suas vantagens em quaisquer relações, segundo parâmetros utilitários”⁵⁷². Modernamente, em razão da dificuldade de avaliar a utilidade de cada bem para determinado indivíduo, o que é subjetivo, há quem prefira colocar como parâmetro de comparação a *riqueza* e não a *utilidade*⁵⁷³. Pelo princípio da otimização, “[...] as pessoas normalmente procuram o que é melhor para elas”⁵⁷⁴.

No campo jurídico, Cesare Beccaria, também no século XVIII, defendeu que o homem não sacrifica uma porção da sua liberdade para viver em sociedade de forma gratuita, visando apenas ao bem público; nas suas palavras, “[...] cada homem só por seus interesses está ligado às diferentes combinações políticas deste globo [...]”⁵⁷⁵. Assim, as *penas* são necessárias para proteger a sociedade das usurpações particulares, tendo em vista a tendência dos homens para o despotismo⁵⁷⁶.

Assim, salvo exceções, não fosse a ameaça de sanção, as normas jurídicas não seriam espontaneamente cumpridas pelos cidadãos; em outras palavras, simplificando a questão, o Direito só possui a capacidade de ordenar o comportamento do homem, porque atrela consequências ao descumprimento da norma jurídica e dispõe de um aparato institucionalizado para fazer valer o seu cumprimento.

A imperatividade do direito e o monopólio do exercício da força pelo Estado são convenções que decorrem do princípio *democrático*, segundo o qual o povo é o verdadeiro titular do poder, que é exercido pelos seus representantes *eleitos*. Como ensina Clarice Von

⁵⁷² ROSA, Christian Fernandes Gomes da. *Eficiência como axioma da teoria econômica do direito*. 2008. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008, p. 07.

⁵⁷³ *Ibid.*, p. 43.

⁵⁷⁴ VARIAN, Hal R. *Microeconomia*. Trad. Maria José Cuhlar Monteiro. Rio de Janeiro: Campus, 2003, p. 18.

⁵⁷⁵ *Dos Delitos e das Penas*. Edição eletrônica Ridendo Castigat Mores, p. 09. Disponível em: <<http://www.dominiopublico.gov.br/download/texto/eb000015.pdf>>. Acesso em: 7 jul. 2018.

⁵⁷⁶ *Ibid.*, p. 10.

Oertzen de Araújo, “A convenção pretende conseguir dos destinatários uma obediência voluntária e consciente. O que não retira do Direito o seu caráter coercitivo. A coercibilidade jurídica decorre da delegação que o povo faz ao Estado”⁵⁷⁷. A autora refere, ainda, que “A crescente positivação do Direito pelo Estado realçou a função do Direito como um instrumento de gestão e comando da sociedade mediante a técnica de ordens e proibições, estímulos e desestímulos a determinadas condutas humanas”⁵⁷⁸.

Tendo em vista que as normas jurídicas pretendem direcionar a conduta dos indivíduos ao tornar parte delas obrigatória ou proibida, percebe-se que o Direito tem a capacidade de criar *incentivos* para que os membros da sociedade pratiquem condutas que são consideradas desejáveis ou para que se abstenham de atos que são reputados indesejáveis⁵⁷⁹. Nesse ponto, embora a Constituição seja o norte legislativo para essa divisão entre condutas desejadas e não desejadas, uma vez que estabelece as finalidades a serem concretizadas pelo Estado de Direito, é importante notar que os incentivos gerados em face do conteúdo da prescrição normativa podem acarretar consequências distintas daquelas pretendidas pelo legislador.

É possível afirmar, então, que, sob essa ótica, as normas jurídicas são fixadoras de preços para as ações dos indivíduos, alterando os custos e os benefícios da conduta adotada⁵⁸⁰; por consequência, numa visão econômica, “[...] o agente irá escolher o comportamento que lhe seja mais vantajoso, isto é, que irá lhe trazer maior utilidade (maior satisfação) ao menor custo (preço)”⁵⁸¹.

Em outras palavras, os agentes também efetuam cálculos racionais quanto ao custo da desobediência de determinada norma jurídica; sobrevém, então, a importância da sanção⁵⁸² que o ordenamento jurídico atrela ao descumprimento da norma pelo indivíduo e da eficácia dessa norma secundária.

⁵⁷⁷ O problema do conceito de direito e a crítica ao ontologismo. In: CARVALHO, Paulo de Barros; ROBLES, Gregorio (Coords.). *Teoria Comunicacional do Direito: Diálogo entre Brasil e Espanha*. São Paulo: Noeses, 2011, p. 55.

⁵⁷⁸ *Ibid.*, p. 60.

⁵⁷⁹ ROSA, Christian Fernandes Gomes da. *Eficiência como axioma da teoria econômica do direito*. 2008. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008, p. 63.

⁵⁸⁰ CARVALHO, Cristiano. A superação de regras por princípios jurídicos na atividade jurisdicional: um enfoque pela análise econômica do Direito. *Revista de Direito Tributário*, n. 109-110, 2010, p. 96.

⁵⁸¹ *Ibid.*, p. 97.

⁵⁸² *Sanção* é um termo plurívoco, podendo ostentar os seguintes sentidos, dentre outros: a) relação jurídica consistente na conduta substitutiva reparadora, advinda do descumprimento de uma proposição prescritiva; b) relação jurídica que habilita o sujeito ativo a exigir do Estado-Juiz a efetivação do dever descumprido; c) relação jurídica estabelecida pela sentença condenatória que permite ao Estado o seu

A teoria dos jogos⁵⁸³, por exemplo, explica como os agentes se comportam de forma estratégica e racional ao tomar uma decisão, sendo utilizada não só no estudo do comportamento econômico, mas também em jogos de salão, negociações políticas etc.⁵⁸⁴ Diz-se que há o equilíbrio de Nash quando as escolhas de todos os jogadores são ótimas, de modo que um jogador, ao descobrir a estratégia adotada pelo outro jogador, não desejaria modificar a opção escolhida⁵⁸⁵.

Trazendo as premissas das teorias dos jogos para o campo jurídico, é possível perceber que os destinatários das normas jurídicas tendem a ponderar as consequências do cumprimento e do descumprimento dos comandos normativos, procurando prever como o Estado se comportará na segunda hipótese. Como ensina Cristiano Carvalho, “[...] a preocupação, menor ou maior, com as consequências é intrínseca a qualquer sujeito dotado de racionalidade, desde as suas ações mais comezinhas, até as mais complexas”⁵⁸⁶. Nesse quadro, o legislador pode manejar os instrumentos jurídicos no âmbito da norma de competência, levando em consideração a forma como os indivíduos tenderão a se comportar diante das consequências positivadas.

Para a teoria econômica, a *eficiência* consiste, em resumo, na capacidade de produzir um bem com a menor quantidade de insumos possível; como os recursos são escassos, a sua utilização na produção de determinado bem os torna menos disponíveis para a produção de outros bens⁵⁸⁷. De acordo com o critério de Pareto, “[...] uma determinada alocação de recursos é eficiente quando é impossível melhorar a situação de qualquer das partes envolvidas direta – ou indiretamente – sem que, para tanto, a de uma parte seja piorada”⁵⁸⁸.

Não é difícil perceber que o critério de eficiência paretiano pode ser utilizado pelo legislador, na medida em que este possui uma infinidade de direitos a serem efetivados

cumprimento mediante o uso da força, se necessário (SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 38).

⁵⁸³ Conforme Hal R. Varian, “um jogo pode ser descrito pela indicação dos ganhos de cada um dos jogadores para cada configuração de escolhas estratégicas que ele faz” (*Microeconomia*. Trad. Maria José Cuhlar Monteiro. Rio de Janeiro: Campus, 2003, p. 548).

⁵⁸⁴ *Ibid.*, p. 535.

⁵⁸⁵ *Ibid.*, p. 537.

⁵⁸⁶ Direito e economia ou análise econômica do direito. In: CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS – Direito Tributário, linguagem e método: as grandes disputas entre jurisprudência e dogmática na experiência brasileira atual, 2008, São Paulo. *Anais...* São Paulo: Noeses, 2008, p. 180.

⁵⁸⁷ ROSA, Christian Fernandes Gomes da. *Eficiência como axioma da teoria econômica do direito*. 2008. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008, p. 47-49.

⁵⁸⁸ *Ibid.*, p. 53.

(bens) e um orçamento (*recursos*) limitado; assim, a norma jurídica será mais *eficiente* quanto mais puder melhorar a situação de determinados indivíduos, piorando o menos possível a dos demais. Isso porque, em um Estado Democrático que tem como um dos seus objetivos construir uma sociedade justa e solidária⁵⁸⁹, bem como erradicar a pobreza e reduzir as desigualdades sociais e regionais⁵⁹⁰, as demandas sociais são intensas.

Como bem ressalta Hal R. Varian, “[...] a eficiência de Pareto não tem nada a dizer sobre a distribuição de bem-estar entre as pessoas; fornecer tudo para uma única pessoa será eficiente. Mas o resto de nós não pode considerar isso uma alocação razoável [...]”⁵⁹¹. Uma alocação de bens deve, pois, além de *eficiente* no sentido de Pareto, ser *equitativa*, de modo que “[...] nenhum agente prefere a cesta de bens de outro agente à sua própria”⁵⁹²; assim, uma alocação de bens é *justa* quando for *eficiente* e *equitativa*⁵⁹³.

Pensando na alocação de recursos estatais para a implementação dos direitos garantidos na CF/88, é praticamente impossível alcançar uma alocação absolutamente *eficiente* e *equitativa*, já que a colocação de recursos em determinadas áreas implica, necessariamente, a renúncia de investimento em outras⁵⁹⁴. Porém, cabe ao legislador efetuar suas escolhas buscando maximizá-las, de modo a chegar o mais perto possível de uma alocação *justa* de direitos.

Nesse contexto, cumpre ressaltar que não se está a defender a *eficiência* como finalidade última do Direito, mas como *um dos critérios* que pode guiar o legislador nas suas escolhas políticas; é evidente que, se a aplicação do critério de eficiência implicar a não efetivação de determinadas normas constitucionais, tal circunstância deverá ser ponderada. Mesmo dentro de um critério de eficiência, a positivação de determinada norma jurídica pode acarretar vantagens e desvantagens não necessariamente comparáveis entre si e que torne difícil a aferição da *melhoria* trazida pela norma.

Em sentido contrário, Alf Ross defende que “[...] a incomensurabilidade das nossas necessidades não permite uma maximização quantitativa”⁵⁹⁵ e que a ideia de comunidade como entidade independente é ilusória⁵⁹⁶. Afirma, assim, que, “Se as

⁵⁸⁹ Artigo 3º, I, da CF/88.

⁵⁹⁰ Artigo 3º, III, da CF/88.

⁵⁹¹ VARIAN, Hal R. *Microeconomia*. Trad. Maria José Cuhlar Monteiro. Rio de Janeiro: Campus, 2003, p. 531.

⁵⁹² *Ibid.*, p. 640.

⁵⁹³ *Ibid.*, loc. cit.

⁵⁹⁴ Cabe, nesse ponto, a analogia que comumente se faz com o “cobertor curto”.

⁵⁹⁵ *Direito e Justiça*. Trad. Edson Bini. 2. ed. Bauru: Edipro, 2007, p. 340.

⁵⁹⁶ *Ibid.*, p. 341.

circunstâncias não permitem a satisfação de todos os desejos, esses interesses passam a ser competitivos. *O interesse da comunidade (o bem-estar social)* é a falácia que contorna essa desarmonia e fabrica um interesse único harmônico e um correspondente benefício único⁵⁹⁷.

Nada obstante, o jurista escandinavo acima citado também defende que existem interesses individuais coincidentes e que tais interesses se tornam *comuns* quando compartilhados por pessoas que possuem uma consciência de grupo; exemplifica que os interesses individuais na posse de objetos materiais podem ser conflitantes, mas há um *interesse comum* de que haja um ordenamento geral que garanta com segurança a propriedade de cada um⁵⁹⁸.

Portanto, a nosso ver, a ideia de comunidade e de bem-estar social não se refere a uma entidade *independente dos indivíduos que compõem a sociedade*, como o faz crer Alf Ross na passagem acima transcrita; todavia, revela-se necessária uma organização que se proponha a garantir esse interesse comum, que, em muitos casos, conflitará com o interesse individual⁵⁹⁹.

Nesse panorama, surge o denominado “problema do carona”, uma vez que os indivíduos tendem a querer se aproveitar das contribuições alheias para usufruir de um bem público; por isso, os economistas consideram que “[...] os mecanismos puramente individualistas não gerarão a quantidade ótima de um bem público [...]”⁶⁰⁰.

É de se ver que a produção de determinada norma jurídica, buscando estimular ou desestimular determinados comportamentos, implica determinado *custo* para o Estado; importa destacar que, “[...] mesmo intervenções economicamente bem intencionadas, pró-eficiência, podem vir a trazer custos elevados relacionados à manutenção do aparato institucional e coercitivo que acabam por tornar sua implantação algo irrazoável”⁶⁰¹. Esses custos podem ser *fixos* ou *variáveis*. Vejamos.

Em termos econômicos, os *custos* (fatores) *fixos* são aqueles imprescindíveis para o desenvolvimento de determinada atividade empresarial, independentemente da

⁵⁹⁷ *Direito e Justiça*. Trad. Edson Bini. 2. ed. Bauru: Edipro, 2007, p. 342, grifos do autor.

⁵⁹⁸ *Ibid.*, p. 411-414.

⁵⁹⁹ Nesse particular, remetemos o leitor ao capítulo 7, itens 7.1 e 7.2, nos quais discorreremos sobre *interesse público*.

⁶⁰⁰ VARIAN, Hal R. *Microeconomia*. Trad. Maria José Cuhlar Monteiro. Rio de Janeiro: Campus, 2003, p. 713.

⁶⁰¹ ROSA, Christian Fernandes Gomes da. *Eficiência como axioma da teoria econômica do direito*. 2008. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008, p. 63.

quantidade da produção da empresa⁶⁰²; já os *custos variáveis* “[...] são aqueles cuja quantidade utilizada varia de acordo com o nível de produção”⁶⁰³.

O *custo médio*, por sua vez, diz respeito ao custo por unidade de produção⁶⁰⁴. Uma *curva de custo marginal* mede a variação no custo para uma determinada variação na produção; nessa hipótese, o *custo fixo* fica imutável à medida que se eleva a produção, aumentando tão somente o *custo variável*. Por consequência, em um momento inicial, diminui o *custo médio* do produto⁶⁰⁵.

Trazendo essas premissas para analisar a questão do *custo* da positivação de determinada norma jurídica geral e abstrata, podemos notar, *de forma simplificada*, que o *custo fixo* estatal diz respeito ao montante despendido na manutenção do aparato do Poder Legislativo; os *custos variáveis*, por sua vez, estão relacionados aos gastos efetuados para a positivação da norma individual e concreta.

De um lado, é certo que o prévio conhecimento pelo indivíduo de que será efetivamente sancionado pelo descumprimento do comando legal é fundamental para que este aja em conformidade com a conduta prescrita pelo ordenamento jurídico; de outro lado, porém, quanto mais elevado for o número de infrações à norma jurídica, mais rapidamente o *custo médio* da sua aplicação passa a aumentar, em vez de diminuir⁶⁰⁶.

Ademais, existe um ciclo vicioso: o aumento de infrações a determinada norma jurídica demanda mais recursos do aparato estatal para a sua repressão; porém, pelos motivos antes expostos, dificilmente o Estado consegue direcionar investimento suficiente para que os ilícitos sejam adequadamente reprimidos, o que pode gerar um incentivo para que a norma, cada vez mais, não seja cumprida.

Nesse contexto, existe um *custo* na escolha pela maior efetividade normativa possível, já que implica deixar de alocar recursos públicos na concretização de outras normas constitucionais⁶⁰⁷; nesse ponto, a possibilidade de autocomposição dos litígios representa uma alternativa para que o Estado possa concentrar os recursos na repressão de

⁶⁰² E.g., aluguel do prédio em que está instalada.

⁶⁰³ VARIAN, Hal R. *Microeconomia*. Trad. Maria José Cuhlar Monteiro. Rio de Janeiro: Campus, 2003, p. 372.

⁶⁰⁴ Ibid., p. 392.

⁶⁰⁵ Ibid., p. 393-394.

⁶⁰⁶ Durante algum período, a elevação do custo variável tende a implicar redução do custo médio, pois o custo fixo permanece constante; porém, à medida que se aumenta muito a produção, o custo fixo tende a aumentar também, elevando, assim, o custo médio. Por consequência, “[...] a combinação desses dois efeitos produz uma curva de custo médio em forma de U” (VARIAN, op. cit., 2003, p. 392).

⁶⁰⁷ ROSA, Christian Fernandes Gomes da. *Eficiência como axioma da teoria econômica do direito*. 2008. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008, p. 65.

ilícitos que se revelem mais relevantes e, por conseguinte, alcançar maior *efetividade*. Nesse sentido⁶⁰⁸:

Assim, é preciso fazer uma escolha de qual o nível tolerável de infrações, opção essa que deve ser posta como um *trade-off* entre maior busca por efetividade normativa e o emprego dessa verba em outras escolhas públicas. É preciso tomar ciência, antes de efetuar uma decisão minimamente racional, que outras satisfações deverão ser sacrificadas a fim de que se invista mais no *enforcement* de determinada norma ou política pública, sem que o resultado esperado seja atingido em sua integralidade.

É sempre bom lembrar, ainda, que as normas jurídicas não são as únicas a determinar a conduta dos indivíduos, conquanto sejam as únicas a ostentar uma sanção institucionalizada⁶⁰⁹. As normas morais, por exemplo, obrigam os destinatários pela consciência, de modo que a sanção é *interna*; por conseguinte, determinados indivíduos respeitam as normas morais por hábito, na medida em que são capazes de provar satisfação e insatisfação íntima⁶¹⁰.

O estabelecimento de uma norma moral se dá a partir de um complexo processo familiar e social de aprendizado da criança⁶¹¹. Ao contrário da maior parte das normas jurídicas, as regras morais não são flexíveis e não podem ser modificadas tão facilmente; além disso, o comando normativo moral é simples e de fácil assimilação⁶¹². Cumpre ressaltar, também, que a sanção moral, a despeito de não ter seu cumprimento forçado, é automática e independe de terceiros, não havendo custo para a sua imposição⁶¹³.

Feito esse introito, passemos à análise das vantagens econômicas que podem ser auferidas pelo Estado ao celebrar uma transação em matéria tributária.

⁶⁰⁸ ROSA, Christian Fernandes Gomes da. *Eficiência como axioma da teoria econômica do direito*. 2008. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008, p. 65.

⁶⁰⁹ Nesse sentido, Norberto Bobbio define a norma jurídica como aquela “[...] cuja execução é garantida por uma sanção externa e institucionalizada” (*Teoria do Ordenamento Jurídico*. Trad. Ariani Bueno Sudatti, Fernando Paan Baptista. São Paulo: EDIPRO, 2011, p. 42).

⁶¹⁰ BOBBIO, Norberto. *Teoria da Norma Jurídica*. Trad. Ariani Bueno Sudatti, Fernando Paan Baptista. São Paulo: EDIPRO, 2016, p. 154.

⁶¹¹ SHAVELL, Steven. Law versus Morality as Regulators of Conduct. *Discussion Paper*, Harvard Law School, n. 340, Nov. 2001, p. 05. Disponível em: <http://www.law.harvard.edu/programs/olin_center/>. Acesso em: 14 jul. 2018.

⁶¹² *Ibid.*, p. 09-10.

⁶¹³ *Ibid.*, p. 12, 16.

9.2 Vantagens econômicas na transação tributária

Ao celebrar um acordo em matéria tributária, é imprescindível que o Poder Público faça alguma concessão para que a avença se caracterize como transação, consoante já expusemos no capítulo 2, mais precisamente no item 2.7. Por conseguinte, é comum a ideia de que, se o Estado abre mão de parcela do crédito tributário para extinguir o litígio, há uma desvantagem econômica; entretanto, considerando o que expusemos no tópico precedente, temos que é imprescindível que outras variáveis sejam consideradas na avaliação do benefício ou prejuízo financeiro para o Fisco.

A Portaria MF 293/2017 “[...] estabelece os critérios para classificação dos créditos inscritos em dívida ativa da União [...]”⁶¹⁴. Vejamos seus principais parâmetros.

Os créditos inscritos em Dívida Ativa da União (DAU) são classificados por um sistema de *rating*, que varia das classes A à D, em ordem decrescente de recuperabilidade, considerando alta, média, baixa e nenhuma perspectiva de recuperação⁶¹⁵. Esse sistema de *rating* é chamado bidimensional porque leva em consideração duas variáveis distintas e independentes entre si⁶¹⁶: a) qualidade do *crédito* inscrito em DAU⁶¹⁷; b) qualidade do *devedor*⁶¹⁸. Os artigos 4º a 8º da Portaria MF 293/2017 dispõem sobre os critérios para o cálculo do Índice Geral de Recuperabilidade (IGR) do crédito com base nas variáveis citadas.

O ato infralegal supramencionado traz informação fundamental, a nosso ver, na análise da vantagem econômica na realização de uma transação em matéria tributária: aos créditos classificados com *rating* “A”, será aplicado o percentual de 30% no ajuste de perdas da DAU; aos classificados com “B”, 50%⁶¹⁹; os créditos com *rating* “C” e “D” deixam de ser reconhecidos no balanço geral da União e permanecem em conta de controle⁶²⁰.

Em outras palavras, quando um crédito tributário é inscrito em dívida ativa, se ele possuir o mais alto índice de recuperabilidade, a União já possui uma expectativa de

⁶¹⁴ Portaria MF 293/2017.

⁶¹⁵ Artigo 10 da Portaria MF 293/2017.

⁶¹⁶ Artigos 2º e 3º, ambos da Portaria MF 293/2017.

⁶¹⁷ Na variável relativa aos créditos, observam-se a suficiência e liquidez das garantias e os parcelamentos ativos (Artigo 3º, I, da Portaria MF 293/2017).

⁶¹⁸ Na variável relativa aos devedores, observam-se a capacidade de pagamento, o endividamento total e o histórico de adimplemento (Artigo 3º, II, da Portaria MF 293/2017).

⁶¹⁹ Artigo 12 da Portaria MF 293/2017.

⁶²⁰ Artigo 13 da Portaria MF 293/2017.

apenas 70% de êxito na sua cobrança; se possuir um índice médio, essa probabilidade de recuperação já cai para 50%.

As instituições financeiras também possuem um *rating* de recuperação de créditos⁶²¹, porém dividido em *nove* níveis (AA a H); a classificação do risco se baseia igualmente nas características da *operação* e dos seus *devedores* e *garantidores*⁶²². A título de comparação, as operações classificadas como nível “A” devem ter possíveis perdas provisionadas no balanço em 0,5%; apenas operações com nível “E” sofrem uma perda provável de 30%⁶²³.

Conjugando os dados acima apontados, entendemos que resta bastante evidenciado o quão baixa é a expectativa de recuperação de um crédito inscrito em dívida ativa pela União e o quanto o processo de execução fiscal não tem se mostrado apto para uma adequada satisfação dos créditos do Fisco Federal.

Apenas para ter uma ideia da representação desses créditos com probabilidade média e baixa de recuperação, cabe pontuar alguns dados numéricos presentes no balanço geral da União de 2017. Vejamos.

Os créditos tributários constituem tanto *créditos a curto prazo* quanto *ativo realizável a longo prazo* no balanço geral da União e neles são registrados os ajustes para perdas. Assim, ainda que o sistema de *rating* acima mencionado seja aplicável apenas à *dívida ativa*, aos créditos não inscritos em dívida, que não estejam com a exigibilidade suspensa e que sejam superiores a R\$ 1.000,00⁶²⁴, é aplicado o índice médio⁶²⁵ do ajuste para perdas dos créditos da dívida ativa⁶²⁶. Em relação ao ajuste para perdas prováveis, consta ainda das notas explicativas do balanço em análise⁶²⁷:

[...] em linhas gerais, após o lançamento e/ou a validação dos dados declarados à RFB, ocorre a primeira avaliação sobre a existência dos requisitos para a constituição do crédito tributário. **Caso haja interposição de recursos e/ou pedido de impugnações, os créditos têm**

⁶²¹ Resolução do Banco Central n. 2.682/1999 (BANCO CENTRAL DO BRASIL. Disponível em: <<https://www.bcb.gov.br/pt-br/#!/n/LEGISLACAO>>. Acesso em: 29 jul. 2018).

⁶²² Artigo 2º da Resolução do Banco Central n. 2.682/1999.

⁶²³ Artigo 6º da Resolução do Banco Central n. 2.682/1999.

⁶²⁴ Trata-se de créditos classificados como *devedor* nos sistemas de controle da Receita Federal, os quais estão sujeitos à cobrança amigável e posterior envio para inscrição em dívida ativa (BRASIL. Tesouro Nacional. *Balanço Geral da União*. Brasília, 2017. Disponível em: <<https://www.tesouro.fazenda.gov.br/pt/-/balanco-geral-da-uniao>>. Acesso em: 30 jul. 2018).

⁶²⁵ Conforme as notas explicativas, “[...] calculou-se o índice médio para os 4 tipos de crédito da dívida ativa, somando o valor do ajuste de cada tipo e dividindo o valor encontrado pelo valor total dos créditos da dívida ativa [...]” (ibid.).

⁶²⁶ ibid.

⁶²⁷ ibid, grifos nossos.

a sua exigibilidade suspensa, não podendo ser reconhecidos como ativos, uma vez que não há garantias de fruição de benefícios econômicos. Dessa maneira, tais créditos passam a ser registrados em contas de controle e mencionados nas notas explicativas às demonstrações contábeis da União.

Também são registradas provisões no balanço relativas aos *riscos fiscais*; conforme as notas explicativas, “[...] as provisões são reconhecidas quando é provável a saída de recursos no futuro e é possível estimar o seu valor com suficiente segurança”⁶²⁸.

Quanto ao montante da dívida ativa, em 31/12/2016, este alcançava a cifra de R\$ 1.844.939.122.000,00 (um trilhão, oitocentos e quarenta e quatro bilhões, novecentos e trinta e nove milhões, cento e vinte e dois mil reais); em 31/12/2017, ano em que houve a implantação do sistema de *rating* antes mencionado, tal valor foi reduzido para R\$ 687.953.380.000,00 (seiscentos e oitenta e sete bilhões, novecentos e cinquenta e três milhões, trezentos e oitenta mil reais)⁶²⁹.

Em razão da implantação do sistema de *rating* sobre o qual já discorremos, houve uma exclusão⁶³⁰ do montante de **R\$ 1.308.306.997.000,00** (um trilhão, trezentos e oito bilhões, trezentos e seis milhões, novecentos e noventa e sete mil reais) do balanço⁶³¹, pelo fato de se tratar de créditos considerados praticamente irre recuperáveis, sem levar em consideração os créditos relativos ao ano de 2017, que deixaram de ser incluídos no estoque da dívida ativa pelo mesmo motivo.

É importante notar que tais informações conduzem ao *diagnóstico* de um problema, mas nada dizem sobre suas *causas*; nesse tópico, porém, voltamos nossa análise tão somente para o aspecto financeiro da transação tributária, já que é recorrente a impressão de que a Fazenda estaria “perdendo dinheiro” com eventual acordo.

Nada obstante, ao menos a partir da inscrição do débito objeto de litígio em dívida ativa, qualquer concessão mútua inferior a 30% do montante do crédito tributário já se mostraria *financeiramente* vantajosa para a União, sem levar em conta qualquer outra variável, já que a expectativa inicial de recuperação do crédito já é de apenas 70%.

⁶²⁸ BRASIL. Tesouro Nacional. Balanço Geral da União, 2017, p. 43. Disponível em: <<https://www.tesouro.fazenda.gov.br/pt/-/balanco-geral-da-uniao>>. Acesso em: 30 jul. 2018.

⁶²⁹ Ibid., p. 56.

⁶³⁰ Desreconhecimento da dívida.

⁶³¹ Ibid., p. 57.

9.3 O problema do incentivo à evasão fiscal e à corrupção

Dentre as críticas comumente direcionadas à admissão da transação em matéria tributária, encontramos argumentos no sentido de que o instituto produziria um *incentivo* (i) à corrupção e (ii) à evasão fiscal. A primeira hipótese, ao contrário da segunda, parece-nos de pouca relevância; vejamos.

É bem verdade que possuímos, em nosso país, um histórico bastante significativo de prática de crimes de contra a administração pública. No entanto, também é verdade que passamos por um momento de fortalecimento das instituições, sendo o Brasil signatário de três importantes convenções internacionais sobre o combate à corrupção: i) Convenção Interamericana contra a Corrupção aprovada no âmbito da Organização dos Estados Americanos (OEA) de 1996⁶³²; ii) Convenção da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) sobre o Combate da Corrupção de Funcionários Públicos Estrangeiros em Transações Comerciais Internacionais de 1997⁶³³; iii) Convenção da Organização das Nações Unidas (ONU) contra a corrupção (Convenção de Mérida) de 2003⁶³⁴.

Nesse contexto, foi editada, em 2013, a denominada Lei Anticorrupção⁶³⁵, que dispõe sobre a responsabilização civil e administrativa de *peças jurídicas* pela prática de atos contra a administração pública; é importante notar que tal responsabilização é objetiva⁶³⁶, bastando que a pessoa jurídica tenha sido beneficiada pelo ato de corrupção. A multa aplicada como sanção incide sobre o faturamento bruto da empresa e sua alíquota pode variar entre 0,1 e 20%⁶³⁷.

Possuímos, ainda, em nosso ordenamento jurídico, diversos mecanismos de controle, interno e externo, dos atos administrativos, dos agentes públicos e daqueles que concorram para a prática de ilegalidades no bojo da administração pública; no âmbito da União, podemos citar: i) lei da transparência⁶³⁸, assegurando a publicidade dos dados públicos por meio de uma gestão transparente e garantindo a disponibilidade, autenticidade e integridade das informações que não sejam sigilosas; ii) Ministério da Transparência,

⁶³² Promulgada no Brasil pelo Decreto 4.410/2002.

⁶³³ Promulgada no Brasil pelo Decreto 3.678/2000.

⁶³⁴ Promulgada no Brasil pelo Decreto 5.687/2006.

⁶³⁵ Lei 12.846/2013.

⁶³⁶ Artigo 2º da Lei 12.86/2013.

⁶³⁷ Artigo 6º, I, da Lei 12.86/2013.

⁶³⁸ Lei 12.527/2011.

Fiscalização e Controladoria-Geral da União (CGU)⁶³⁹, órgão de controle interno do Poder Executivo Federal; *iii*) Tribunal de Contas da União (TCU), órgão que auxilia o Congresso Nacional no controle externo da União⁶⁴⁰; *iv*) processo administrativo disciplinar⁶⁴¹; *v*) ação popular⁶⁴²; *vi*) ação de improbidade administrativa⁶⁴³.

Entendemos, pois, que há robustos *incentivos* legislativos para que os agentes públicos e particulares não pratiquem atos de corrupção, mormente diante do notório aumento da efetividade dos mecanismos de controle acima citados. Nesse quadro, parece-nos ínfimo, quiçá insignificante, eventual incentivo à prática de corrupção pelo agente público gerado pela transação tributária, mormente se estivermos diante de uma lei regulamentadora que não só indique a autoridade competente, como exigido pela norma do artigo 171, parágrafo único, do CTN, mas também especifique as hipóteses e o procedimento a ser adotado na transação. Inclusive, tal risco é, a nosso ver, ínsito ao exercício do múnus público e não é maior na transação tributária do que, por exemplo, na fiscalização empreendida pelo auditor-fiscal.

Nesse particular, cumpre destacar que a Constituição Federal impõe a transparência dos atos administrativos ao elencar a *publicidade* como princípio da Administração Pública⁶⁴⁴, de modo que o sigilo deve existir tão somente para garantir direitos fundamentais, como a intimidade e a vida privada⁶⁴⁵, por exemplo. Outrossim, também garantiu o constituinte de 1988 o acesso a informações dos órgãos públicos de interesse coletivo, ressalvadas tão somente “[...] aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado”⁶⁴⁶.

Sendo assim, de rigor, a nosso ver, que os termos de transação sejam *integralmente* divulgados na rede mundial de computadores, para possibilitar o amplo controle das concessões efetuadas pelo Fisco; porém, o Projeto de Lei 5082/2009 prevê a

⁶³⁹ Inicialmente denominado apenas Controladoria-Geral da União, o órgão teve sua denominação alterada pela Lei 13.341/2016.

⁶⁴⁰ Artigo 71 da CF/88.

⁶⁴¹ Regido, na esfera federal, pela Lei 8.112/90 (artigos 116 a 142), bem como, subsidiariamente, pelas Leis 9.784/99 e 8.429/92.

⁶⁴² Lei 4.717/65.

⁶⁴³ Lei 8.429/92.

⁶⁴⁴ Artigo 37, *caput*, da CF/88.

⁶⁴⁵ Artigo 5º, X, da CF/88. Nesse ponto, ressaltamos que o STF já consolidou o entendimento, ao decidir o tema 483 da repercussão geral, que é legítima a publicação nominal das remunerações dos servidores públicos, ao entendimento de que se trata de informação pública cuja divulgação é garantida pelo artigo 5º, inciso XXXIII, da CF/88 (ARE 652777, Relator Ministro Teori Zavascki, Tribunal Pleno, julgado em 23/04/2015, publicado em 01/07/2015).

⁶⁴⁶ Artigo 5º, XXXIII, da CF/88.

publicação tão somente da ementa, o que prejudica, no nosso entendimento, a transparência e a lisura necessária a tais acordos.

De outro lado, no que toca a eventual incentivo à evasão fiscal, a questão se mostra mais complexa.

O pagamento de impostos pelos indivíduos é uma exigência da repartição dos custos sociais e é feito, em tese, no interesse de todos; porém, cada membro da sociedade individualmente considerado deseja, em regra, pagar o mínimo de impostos possível, sendo grande a tentação de se aproveitar dos esforços de terceiros⁶⁴⁷. Por conseguinte, a elisão fiscal⁶⁴⁸ é um fenômeno ínsito aos agentes, que buscam maximizar suas riquezas pagando o mínimo de impostos possível, já que os benefícios auferidos serão *exatamente* os mesmos, independentemente do montante despendido por cada um⁶⁴⁹.

Nada obstante, é consabido que muitos ultrapassam as fronteiras da *elisão*, passando à prática de *evasão* fiscal, razão pela qual se questiona se, com a instituição da transação em matéria tributária, os contribuintes não passariam a sonegar os tributos ante a possibilidade de, ao final, obterem um acordo economicamente mais vantajoso.

Inicialmente, temos que pontuar que, a nosso ver, a transação tributária não deve abarcar aquelas situações que, pela gravidade do ilícito, constituem, também, infrações penais, as quais estão tipificadas, essencialmente, nos artigos 1º⁶⁵⁰ e 2º⁶⁵¹ da Lei 8.137/90.

⁶⁴⁷ O problema do carona que mencionamos no tópico 9.1.

⁶⁴⁸ “O divisor de águas entre a evasão (ilegal) e a elisão parte realmente da consideração elementar de que, na primeira, o indivíduo se utiliza de meios *ilícitos* para fugir ao pagamento do tributo e, no segundo caso, trilharia caminhos *lícitos*” (AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 263).

⁶⁴⁹ Os bens públicos devem ser fornecidos na mesma quantidade para todos os consumidores envolvidos, como ruas pavimentadas, ar puro, segurança etc. (VARIAN, Hal R. *Microeconomia*. Trad. Maria José Cuhlar Monteiro. Rio de Janeiro: Campus, 2003, p. 691).

⁶⁵⁰ “Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal; III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável; IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato; V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação. Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.”

⁶⁵¹ “Art. 2º Constitui crime da mesma natureza: I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo; II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos; III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal; IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de

É oportuno lembrar que tais crimes são *dolosos*, de modo que não se punem, na esfera penal, as condutas praticadas pelo agente com culpa⁶⁵².

Nada obstante, é, de fato, inegável que os agentes podem tomar a decisão de não efetuar o pagamento em dia de tributos visando à realização de um acordo com o Fisco que importe em redução do montante dispendido, e esse é, sem dúvida, um aspecto negativo da regulamentação da transação tributária.

É importante levar em conta, porém, que, como referimos no tópico 9.1, há outros fatores que determinam a observância das condutas prescritas pelas normas jurídicas que não só a ameaça da sanção; nesse particular, temos como exemplo as normas morais.

Nesse contexto, parece-nos que a previsão de autocomposição de um conflito pelo Poder Público não necessariamente incentivará o indivíduo a descumprir a norma jurídica, mormente se a possibilidade de transação for limitada no tempo, como sugerimos no capítulo 7, item 7.3.

Ademais, é preciso considerar que, havendo uma redução no número de litígios, o Estado pode concentrar esforços na repressão de ilícitos reputados mais relevantes; sendo a resposta estatal mais efetiva, há o incentivo à observância da norma pelos indivíduos. Corroborando essa conclusão, no estudo “A execução fiscal no Brasil e o Impacto no Judiciário”, realizado pelo CNJ em parceria com a Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS) e com o Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), consta que a pesquisa⁶⁵³ efetuada concluiu que⁶⁵⁴

A arrecadação pelo atual sistema de execução fiscal é uma demonstração cabal de sua ineficiência e **uma das principais causas da aposta crescente dos contribuintes na vantagem de não pagar os tributos no prazo**, dado que o Estoque da Dívida Ativa da União representa cerca de metade do valor de toda a Dívida Pública da União.

desenvolvimento; V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública. Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.”

⁶⁵² Nos termos do artigo 18, I, do Código Penal, o crime é culposo quando o agente dá causa ao resultado por imprudência, negligência ou imperícia.

⁶⁵³ Consta, do estudo, que foram realizadas duas pesquisas de percepção: uma qualitativa, com a oitiva de 14 especialistas vinculados às esferas administrativa e judicial; outra quantitativa, com a oitiva de 510 respondentes, nas áreas de atuação *Estado administrador, Estado julgador, contribuintes e líderes da sociedade* nas cinco regiões do Brasil (CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. *A execução fiscal no Brasil e o impacto no judiciário*. Brasília: CNJ, jul. 2011, p. 06. Disponível em: <<http://www.cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2016/03/2d53f36cdc1e27513af9868de9d072dd.pdf>>.

Acesso em: 08 ago. 2018).

⁶⁵⁴ *Ibid.*, p. 08, grifos nossos.

De outro lado, porém, é relevante a observação de Cristiano Carvalho, no sentido de que as normas morais, no que toca ao cumprimento de obrigações tributárias, possuem sobremaneira menos força se comparadas, por exemplo, com aquelas que tipificam delitos contra a vida⁶⁵⁵. O autor refere, também, que os indivíduos tendem a atribuir maior valor às recompensas de curto prazo e, no caso do pagamento de impostos, o retorno dado pelo Estado, no Brasil, é bastante baixo⁶⁵⁶.

Calha assinalar, ainda, que, como visto no capítulo 5, item 5.1, há diversos casos em que o sujeito passivo entende que o tributo não é devido e nos quais não há manifestação consolidada da Fazenda; por essa razão, ainda que não haja previsão legal de transação com o Fisco, o devedor não cumprirá espontaneamente a “obrigação tributária”. Nessa hipótese, não há que se falar que a possibilidade de autocomposição com o Fisco incentivará a sonegação fiscal.

Não podemos perder de vista, também, a complexa questão do planejamento tributário. Uma norma geral antielisiva foi prevista no artigo 116, parágrafo único, do CTN⁶⁵⁷, porém a lei ordinária regulamentadora jamais foi editada; por consequência, não há hoje critérios seguros sobre até que ponto pode o contribuinte adotar formas negociais atípicas com vistas à redução da carga tributária. Parece-nos, pois, que a transação também seria bem-vinda nessas situações nebulosas, sem que se pudesse falar que o sujeito passivo motivou sua conduta por força da lei de transação.

Observamos, outrossim, que o inadimplemento de um tributo federal declarado e não pago implica, para o sujeito passivo, a inscrição do seu nome no Cadastro Informativo de Créditos não Quitados do Setor Público Federal (CADIN)⁶⁵⁸, bem como, desde 2012, o protesto da Certidão de Dívida Ativa (CDA)⁶⁵⁹. Não parece razoável supor, pois, que o contribuinte simplesmente deixará de cumprir suas obrigações tributárias em dia, tão somente diante da possibilidade de futura transação com o Fisco; inclusive, em se tratando de pessoas jurídicas, aludidas providências são capazes de até mesmo inviabilizar o exercício da atividade empresarial.

⁶⁵⁵ La Tributación Estratégica. Introducción a la Teoría de los Juegos en el Derecho Tributario. *Revista Tributária das Américas*, v. 10, 2014, p. 10.

⁶⁵⁶ *Ibid.*, loc. cit.

⁶⁵⁷ “Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: [...] Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária (Incluído pela LC nº 104, de 2001)”.

⁶⁵⁸ Lei 10.522/2002.

⁶⁵⁹ Artigo 1º, parágrafo único, da Lei 9.492/1997, na redação dada pela Lei 12.767/2012.

9.4 O custo-benefício da transação tributária

O exercício da competência outorgada pela norma do artigo 171 do CTN ao legislador ordinário, como vimos ao longo do presente trabalho, trata-se, ao fim e ao cabo, de opção *política*; inexistente, no nosso entendimento, como procuramos demonstrar, qualquer *inconstitucionalidade* na norma de competência.

Além disso, no capítulo 2, propusemos uma definição do conceito de *transação tributária*: contrato firmado entre sujeito ativo e passivo da obrigação tributária, em que ambos fazem concessões sobre as suas pretensões, com a finalidade de extinguir conflito de interesses, nos exatos termos da lei regulamentadora, que não se confunde, por si só, com parcelamento, remissão, anistia ou consulta, e cujo cumprimento acarreta a extinção do crédito tributário.

O referido instituto jurídico apresenta, pois, como toda opção política, vantagens e desvantagens, que devem ser levadas em consideração pelo legislador, buscando uma escolha *ótima*.

Nesse particular, é importante distinguir duas abordagens possíveis quanto ao *custo-benefício* da escolha legislativa pela edição de lei regulamentando a transação em matéria tributária: *i)* uma noção geral e informal de que agentes racionais tomam decisões *considerando o que é melhor*, em oposição *ao que é pior*⁶⁶⁰; *ii)* método de análise custo-benefício⁶⁶¹ enquanto *teoria econômica*.

Neste estudo, teceremos nossas considerações sobre o *custo-benefício* da transação em matéria tributária levando em conta a primeira perspectiva acima mencionada, mais genérica, mormente porque a análise quantitativa, conforme o método proposto pela teoria econômica, requer uma profundidade que foge ao escopo do presente trabalho. Partiremos, assim, da premissa que o agente racional, ao fazer uma escolha, está certo de que os *benefícios* dessa opção superam os seus *custos*⁶⁶².

Temos, pois, que as vantagens podem ser apresentadas como *benefícios* da transação tributária e que as desvantagens podem ser representadas como *custos* desta opção; por conseguinte, é possível estabelecer uma relação de *custo-benefício* na edição de lei ordinária regulamentando a transação tributária na esfera federal.

⁶⁶⁰ GERSEN, Jacob; VERMEULE, Adrian. Thin Rationality Review. *Michigan Law Review*, v. 114, n. 8, 2016, p. 1374-1375.

⁶⁶¹ *Cost-benefit analysis (CBA)*.

⁶⁶² *Ibid.*, p. 1375.

No que toca aos custos, podemos elencar: *i)* o custo “financeiro” propriamente dito, consistente na concessão mútua que o Poder Público faz para transacionar; em outras palavras, a receita tributária que o Estado abre mão de *tentar* arrecadar, caso se sagre vencedor no litígio administrativo ou judicial; *ii)* o custo “ético” consistente no *relativo* incentivo ao descumprimento das normas tributárias.

Sobre tais *custos*, tecemos considerações nos itens 9.2 e 9.3 do presente capítulo; vimos, assim, que os custos da transação são *relativos*, na medida em que a regulamentação do instituto pode resultar em aumento da arrecadação no curto prazo e não necessariamente implicará incremento do descumprimento das obrigações tributárias pelos contribuintes.

Quanto aos benefícios da transação tributária, podemos citar: *i)* redução do número de litígios administrativos e judiciais; *ii)* aumento do grau de satisfação das partes envolvidas nos conflitos com o Poder Público e da proximidade entre Administração Pública e administrados, colaborando para uma administração mais participativa; *iii)* aumento dos recursos disponíveis para a efetiva repressão dos ilícitos tributários em virtude da redução do custo dos litígios administrativos e judiciais.

Nada obstante, é importante notar que os benefícios apontados nos itens *i* e *ii* supra também podem ser *relativos* se a lei regulamentadora da transação acabar por incentivar novas formas de litígios, como vemos hoje no que tange aos programas de parcelamento (*e.g.*, REFIS), o que deve, a nosso ver, ser evitado a todo custo. Isso porque a *transação* tem como finalidade a extinção de litígios; se a sua admissão implicar a substituição de determinados litígios por outros, seus benefícios são substancialmente reduzidos.

Por essa razão, como já mencionamos anteriormente, é relevante que a lei regulamentadora, diferentemente da nossa legislação tributária em geral, seja a mais simples e objetiva possível, considerando a vagueza inerente à linguagem. Por conseguinte, considerando a definitividade do termo de transação, e as restritas hipóteses de nulidade dos atos administrativos, parece-nos que eventuais demandas ajuizadas pelos contribuintes tendem a ostentar grau de complexidade bastante reduzido em relação às controvérsias judiciais instauradas discutindo o montante do tributo devido.

Nesse contexto, inevitável concluir que a análise do *custo-benefício* da transação tributária é tarefa que se mostra extremamente complexa, na medida em que estamos diante de grandezas distintas, sendo difícil a conversão das vantagens e desvantagens em

utilidades comparáveis entre si⁶⁶³; embora possa haver *estimativas* do grau de descumprimento das normas tributárias com a transação, das vantagens econômicas, do grau de satisfação dos administrados com o encerramento prévio do litígio, da redução dos processos administrativos e judiciais, parece-nos que apenas com a efetiva colocação em prática do instituto seria possível avaliar, de modo mais consistente, o *custo-benefício* da transação tributária a longo prazo.

Nessa toada, convém registrar a observação do *Justice Scalia*, ministro da Suprema Corte norte-americana, no sentido de que a necessidade de consideração dos *custos* de uma decisão não implica, necessariamente, uma análise formal de custo-benefício, com atribuição de valor monetário a cada vantagem e desvantagem⁶⁶⁴. Ou seja, uma análise coloquial de prós e contras⁶⁶⁵ pode ser suficiente para que o agente avalie os riscos da tomada de determinada decisão.

Por conseguinte, temos que todos os parâmetros expostos no presente capítulo são fundamentais para uma ampla visão dos *incentivos* e das *consequências* gerados pela admissão da transação em matéria tributária e devem ser levados em conta pelo legislador, a nosso ver, ao editar a norma de competência. Portanto, o mero fato de existirem *fatores negativos* no instituto não é suficiente para que se conclua pela sua inviabilidade.

Ademais, também é possível visualizar o benefício na opção pela admissão da transação em matéria tributária à luz da *second best theory*. Vejamos.

De forma bastante resumida, o teorema elaborado por *Richard Lipsey* e *Kelvin Lancaster* estatui que, se alguma das condições de equilíbrio para que se alcance a eficiência de Pareto⁶⁶⁶ não estiver presente, então as demais condições não são mais desejáveis; ou seja, dado que não é possível alcançar todas as condições para a eficiência considerada perfeita (*first best*), uma situação superior (*second best*) não necessariamente será aquela em que se alcance o maior número possível daquelas condições⁶⁶⁷.

⁶⁶³ Nesse ponto, calha assinalar que mesmo uma análise quantitativa de custo-benefício (*CBA*) não é infensa a críticas, justamente por haver a redução de medidas, em princípio, incomensuráveis a um denominador comum (GERSEN, Jacob; VERMEULE, Adrian. *Thin Rationality Review*. *Michigan Law Review*, v. 114, n. 8, 2016, p. 1375).

⁶⁶⁴ *Michigan v. EPA*, 2015. Disponível em: <https://www.supremecourt.gov/opinions/14pdf/14-46_bqmc.pdf>. Acesso em: 29 ago. 2018.

⁶⁶⁵ GERSEN; VERMEULE, op. cit., 2016, p. 1383.

⁶⁶⁶ Sobre o critério de eficiência de Pareto, discorremos brevemente no tópico 9.1 supra.

⁶⁶⁷ LIPSEY, Richard G.; LANCASTER, Kelvin. *The General Theory of Second Best*. *The Review of Economics Studies*, London, v. 24, 1956-1957, p. 11-12.

Interessante comparação é efetuada em matéria da revista *The Economist*, a qual faz analogia com o *cookie*⁶⁶⁸ para explicar a *second best*: se o melhor *cookie* (*first best*) contém gotas de chocolate e flocos de coco, mas não há gotas de chocolate disponíveis, então a segunda melhor opção (*second best*) provavelmente também não levará flocos de coco⁶⁶⁹. Em outras palavras, a segunda melhor opção não é necessariamente aquela que mais se aproxima da primeira.

No campo da interpretação jurídica, Cass Sunstein e Adrian Vermule empreenderam analogia com a *second best theory*, concluindo que, na impossibilidade de que o juiz seja infalível, alcançando a interpretação jurídica perfeita (*first best*), esse juiz não deve buscar se aproximar o máximo possível desse padrão⁶⁷⁰. Os autores discorreram, ainda, sobre a necessidade de que as chamadas *capacidades institucionais*⁶⁷¹ sejam levadas em consideração na eleição do melhor método interpretativo (*second best*)⁶⁷².

Temos que semelhante paralelo pode ser traçado ao estudarmos os meios de resolução de conflitos em matéria tributária. Vejamos.

O cenário ideal (*first best*) seria aquele em que todos os créditos tributários fossem adequadamente arrecadados, de modo voluntário ou mediante arrecadação forçada⁶⁷³, em prazo razoável. Todavia, não estando presentes as circunstâncias necessárias para que essa máxima eficiência seja alcançada, o investimento de todos os recursos possíveis no método tradicional heterocompositivo, qual seja, a tutela do Poder Judiciário, pode não se mostrar a melhor opção viável (*second best*); nesse contexto, a autocomposição pode vir a configurar uma *second best*, uma vez que constitui via

⁶⁶⁸ Biscoito.

⁶⁶⁹ THE ECONOMIST. *Making the second best of it*. London, Aug. 21st 2007. Disponível em: <<https://www.economist.com/free-exchange/2007/08/21/making-the-second-best-of-it>>. Acesso em: 29 ago. 2018.

⁶⁷⁰ Interpretation and Institutions. *Public Law Research Paper*, Chicago: University of Chicago, n. 28, 2002, p. 23. Disponível em: <<http://www.law.uchicago.edu/academics/publiclaw/index.html>>. Acesso em: 30 ago. 2018.

⁶⁷¹ Diego Werneck Arguelhes e Fernando Leal ensinam que “[...] o argumento das capacidades institucionais pressupõe que a interpretação e a aplicação do direito não envolvem apenas problemas relacionados a juízos normativos singulares – por exemplo, sua compatibilidade com regras de competência previstas no texto constitucional. Propostas destinadas a orientar escolhas judiciais não devem negligenciar, como já observado, que o exercício das competências judiciais não ocorre em um vácuo institucional. O que o argumento faz é sugerir que, dado que diversas teorias normativas sobre a função judicial são juridicamente possíveis, deve-se recorrer a considerações sobre as habilidades e limitações do Poder Judiciário e das instituições que podem ser afetadas por suas opções” (O argumento das “capacidades institucionais” entre a banalidade, a redundância e o absurdo. *Revista Direito, Estado e Sociedade*, n. 38, p. 6-50, jan./jun. 2011).

⁶⁷² Op. cit., 2002, p. 25.

⁶⁷³ Método heterocompositivo tradicional.

alternativa à heterocomposição, que pode se mostrar bastante eficiente para a pacificação dos conflitos em matéria tributária.

10 A EXPERIÊNCIA DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA EM OUTROS ENTES DA FEDERAÇÃO

10.1 Pernambuco

O Estado de Pernambuco publicou a Lei Complementar 105/2007, dispondo

[...] sobre os procedimentos a serem adotados, no âmbito da Procuradoria Geral do Estado, para a dispensa de propositura ou desistência de ações judiciais e recursos, **transação**, adjudicação de bens móveis e imóveis, compensação de créditos inscritos em precatório e requisições de pequeno valor (RPV) e determina providências correlatas (grifo nosso).

O Diploma Legal mencionado supra trata genericamente da transação celebrada pelo Estado, mas não afasta a sua aplicação à esfera tributária; ao revés, contempla dispositivo com determinações específicas para os acordos sobre litígios que envolvam matéria tributária.

Nos termos da lei acima citada, a transação em que seja parte ou interessado o Estado de Pernambuco, bem como suas autarquias e fundações públicas, poderá ser extrajudicial ou judicial, porém deverá ser firmada pelo Procurador-Geral do Estado; o Procurador-Geral deverá ouvir o dirigente do órgão ou entidade estadual relacionado com a demanda e se fundamentar em parecer, “[...] observados o **interesse público** e a **conveniência administrativa**, na forma estabelecida em Decreto”⁶⁷⁴.

É de se notar que a norma introduzida observa a norma de competência do artigo 171, parágrafo único, do CTN, na medida em que indica a autoridade competente para firmar a transação; além disso, bem andou o legislador pernambucano ao outorgar competência a autoridade de alto escalão, o que, conforme já referimos anteriormente, confere maior controle às concessões mútuas efetuadas pelo Poder Público.

Conquanto seja digna de crítica, por outro lado, a delegação ao poder executivo para estabelecer as hipóteses que configuram interesse público e conveniência administrativa (discricionariedade), o fato de o Procurador-Geral ter de se fundamentar em parecer possibilita amplo controle sobre o *motivo* do ato administrativo. Ademais,

⁶⁷⁴ Grifos nossos. Artigo 3º da Lei Complementar estadual 105/2007: “Art. 3º As transações judiciais e extrajudiciais em que seja parte ou interessado o Estado de Pernambuco, suas autarquias e fundações públicas, serão firmadas pelo Procurador Geral do Estado, fundamentado em parecer, após ouvido o dirigente do órgão ou entidade estadual relacionado com a demanda, observados o interesse público e a conveniência administrativa, na forma estabelecida em Decreto”.

necessária será a oitiva prévia do Conselho de Programação Financeira⁶⁷⁵, o que assegura a observância da responsabilidade fiscal.

No que toca à transação tributária, esta só pode acarretar dispensa de tributo devido, multa, juros e outros acréscimos se, cumulativamente: a) “[...] o litígio envolver matéria em confronto com súmula ou jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal, ou de Tribunal Superior, e desfavorável à Fazenda Pública”; b) o sujeito passivo renunciar ao direito às verbas de sucumbência, inclusive honorários advocatícios e custas processuais⁶⁷⁶.

É possível notar, de plano, que a transação tributária resta extremamente limitada e, na nossa ótica, parece não haver praticamente qualquer utilidade no instituto. Explicamos.

Em primeiro lugar, cumpre ressaltar que a redação legal não se mostrou primorosa, mas é possível concluir que o objeto do litígio deve ser matéria sobre a qual haja jurisprudência dominante do STF ou de Tribunal Superior contra a pretensão jurídica do Fisco.

Todavia, o próprio artigo 1º, I, da Lei Complementar pernambucana 105/2007⁶⁷⁷ já possibilita que o Procurador-Geral do Estado dispense a propositura de ações e a interposição de recursos, bem como autorize o reconhecimento da procedência do pedido e a desistência das medidas judiciais em curso em *idêntica* hipótese.

Ou seja, a única hipótese em que seria cabível a transação tributária seria nos casos em que o Procurador-Geral não autorizasse que os procuradores deixassem de tomar medidas judiciais para a cobrança do crédito tributário. Ocorre que os atos administrativos têm o *motivo* como um dos seus elementos, de forma que entendemos que não está o

⁶⁷⁵ Artigo 3º, §1º, da Lei Complementar estadual 105/2007: “§1º O Procurador Geral do Estado somente celebrará as transações a que se refere o *caput*, após ouvido o Conselho de Programação Financeira.”.

⁶⁷⁶ Artigo 8º da Lei Complementar estadual 105/2007: “Art. 8º As transações referentes a ações judiciais que versem sobre matéria tributária não acarretarão dispensa de tributo devido nem de multa, juros e demais acréscimos porventura cobrados, exceto se cumulativamente atenderem às seguintes condições, observado o disposto no art. 3º: I - o litígio envolver matéria em confronto com súmula ou jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal, ou de Tribunal Superior, e desfavorável à Fazenda Pública; II - houver renúncia, por parte do sujeito passivo da obrigação tributária, a eventual direito a verbas de sucumbência, compreendendo os honorários advocatícios, que deve ser formalizada pelo advogado titular da verba, bem como às custas e demais ônus processuais.”.

⁶⁷⁷ “Art. 1º O Procurador Geral do Estado, nas causas em que seja parte ou interessado o Estado de Pernambuco, suas autarquias e fundações públicas, poderá dispensar a propositura de ações e a interposição de recursos, assim como autorizar o reconhecimento da procedência do pedido e a desistência das medidas judiciais em curso, nas seguintes hipóteses: I – o litígio envolver matéria em confronto com súmula ou jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal, ou de Tribunal Superior, e desfavorável à Fazenda Pública. [...]”.

Procurador-Geral autorizado a dispensar que o Estado continue discutindo algumas matérias cuja jurisprudência esteja consolidada em favor do contribuinte, mantendo a obrigação de cobrança em outros casos, de modo aleatório, sem justificativa.

Por conseguinte, é possível imaginar algumas poucas hipóteses em que o Poder Público possua interesse em inaugurar ou em manter discussão judicial a respeito de matéria cuja jurisprudência dominante de Tribunal Superior ou do STF lhe seja desfavorável, nas quais poderia haver concessões mútuas das partes para a extinção do litígio; por exemplo, em hipótese na qual, a despeito de o STJ possuir jurisprudência dominante no que toca à matéria infraconstitucional, ainda estiver pendente posicionamento do STF quanto ao aspecto constitucional da controvérsia.

10.2 Recife

O município do Recife regulamentou, recentemente, a transação envolvendo o Poder Público por meio da Lei 18.364/2017. O legislador municipal, visivelmente, inspirou-se na legislação do Estado-Membro que integra⁶⁷⁸ ao prever que a transação: a) poderá ser extrajudicial ou judicial; b) será firmada pelo Procurador-Geral do Município, fundamentado em parecer, após oitiva do dirigente do órgão ou entidade relacionado com a demanda e observado o interesse público; c) deve ser precedida de oitiva do Conselho de Política Financeira, se implicar prestação pecuniária ao Município⁶⁷⁹.

Cumpra observar que bem andou o legislador municipal ao referir tão somente a necessidade de observância do interesse público para a transação, sem fazer referência à *conveniência administrativa*, como o fez a Lei Complementar do Estado de Pernambuco; por consequência, não há discricionariedade, mas tão somente a necessidade de construção da significação de expressão indeterminada, na linha do entendimento que defendemos anteriormente. Todavia, poderia o legislador ter indicado os parâmetros para considerar existente o interesse público no acordo.

⁶⁷⁸ Lei Complementar do Estado de Pernambuco 105/2007.

⁶⁷⁹ Artigo 2º, §1º, da Lei Municipal 18.364/2017: “Art. 2º As transações judiciais e extrajudiciais em que seja parte ou interessado o município do Recife, suas autarquias e fundações públicas, visam extinguir litígios ou controvérsias, inclusive as que envolvam atos administrativos, e serão firmadas pelo Procurador-Geral do município do Recife, fundamentado em parecer, depois de ouvido o dirigente do órgão ou entidade municipal relacionado com a demanda, observado o interesse público, na forma estabelecida em Decreto. §1º O Procurador-Geral do Município do Recife somente celebrará as transações a que se refere o caput depois de ouvido o Conselho de Política Financeira, quando implicarem obrigação pecuniária para o Município”.

A transação *judicial* foi limitada ao montante de trinta salários mínimos e é necessária a autorização do Procurador-Geral do município em cada caso, individualmente⁶⁸⁰. O limite é bastante diminuto se levarmos em consideração que corresponde à metade do montante considerado como de pequeno valor pelas leis que dispõem sobre os Juizados Especiais da Fazenda Pública⁶⁸¹ e sobre os Juizados Especiais Federais⁶⁸². O aludido limite parece se aplicar também às transações *extrajudiciais* tributárias, na medida em que o §4º do artigo 2º prescreve a observância do disposto no referido dispositivo legal para aquelas espécies de ajustes.

A lei municipal foi ainda mais restritiva que a sua correlata estadual ao autorizar a dispensa de tributo, multa, juros e outros acréscimos tão somente nos casos em que “[...] o litígio envolver matéria já tratada em precedente vinculante do STF ou do STJ, transitado em julgado há mais de dois anos, contrário ao interesse da Fazenda Pública [...]”⁶⁸³, nos termos do artigo 927 do CPC/2015⁶⁸⁴, a menos que seja o caso de não aplicação do precedente por distinção.

Ora, parece absolutamente contrário ao interesse público que a administração tributária municipal mantenha interpretação jurídica contrária à pacificada em precedente do STF ou do STJ há mais de dois anos, dispendendo recursos públicos para a cobrança de crédito manifestamente indevido. Dessa forma, a nosso ver, a hipótese legal acima mencionada não trata de transação, pois não há verdadeira concessão mútua por parte do ente público.

⁶⁸⁰ Artigo 2º, §2º, da Lei Municipal 18.364/2017: “[...] §2º O Procurador Judicial do Município poderá, diretamente e após autorização do Procurador-Geral do Município do Recife, em cada caso, transacionar no curso da ação judicial até o valor correspondente a 30 (trinta) salários mínimos”.

⁶⁸¹ Lei 12.153/2009.

⁶⁸² Lei 10.259/2001.

⁶⁸³ Artigo 6º, I, da Lei Municipal 18.364/2017: “Art. 6º As transações referentes a ações judiciais que versem sobre matéria tributária não acarretarão dispensa de tributo devido, salvo se prescrito, nem da multa, juros e todos os demais acréscimos porventura cobrados, exceto se cumulativamente atenderem às seguintes condições, observado, ainda, o disposto no Art. 2º desta lei: I - o litígio envolver matéria já tratada em precedente vinculante do STF ou do STJ, transitado em julgado há mais de dois anos, contrário ao interesse da Fazenda Pública, conforme disposto nos incisos I a IV, do art. 927, da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (CPC), ressalvada a hipótese de distinção, que revele a não aplicação do precedente ao caso concreto”.

⁶⁸⁴ “Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão: I - as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade; II - os enunciados de súmula vinculante; III - os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos; IV - os enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional; V - a orientação do plenário ou do órgão especial aos quais estiverem vinculados.”

10.3 Belo Horizonte

A Lei do Município de Belo Horizonte 9.158/2006 “[...] autoriza a transação para prevenção e terminação de litígios relativos a crédito tributário objeto de processos administrativos ou judiciais, nos casos que menciona, e fixa obrigações acessórias”.

A primeira diferença em relação aos diplomas legais objeto de análise nos tópicos precedentes já reside no fato de que se trata de uma lei integralmente dedicada à transação em matéria *tributária*.

A transação poderá ser judicial ou extrajudicial, destina-se à extinção do crédito tributário e poderá versar sobre as seguintes matérias: a) “[...] lançamento e cobrança do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU – até 31/12/1998, com base nas alíquotas progressivas estabelecidas em Lei, bem como o lançamento e cobrança da Taxa de Limpeza Pública e da Taxa de Iluminação Pública”; b) “[...] lançamento e cobrança do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN – e do IPTU, cujo sujeito passivo detenha imunidade tributária, e desde que este aplique integralmente sua receita, operacional ou patrimonial, em suas atividades essenciais imunes”; c) “[...] lançamento e cobrança do ISSQN relativo a fatos geradores oriundos de serviços prestados por instituição financeira e equiparada, autorizada pelo Banco Central do Brasil, a funcionar, enquadráveis no item 29 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406/68, com redação dada pela Lei Complementar nº 56/87, e ainda no item 84 do mesmo diploma legal, quando prestados a coligadas”⁶⁸⁵.

O legislador mineiro optou por permitir a transação para hipóteses *específicas* em que havia discussão sobre a matéria de *direito*, e não sobre a *prova* da constituição do fato jurídico tributário.

⁶⁸⁵ Artigo 1º da Lei 9.158/2006: “Art. 1º - Visando à extinção de crédito tributário, objeto de processos administrativos ou judiciais, envolvendo o Município e o respectivo sujeito passivo da obrigação tributária correspondente, poderão ser celebradas, nas condições estipuladas nesta Lei, transações para prevenção ou terminação de litígios envolvendo questões relativas às controvérsias sobre as seguintes matérias tributárias:

I - lançamento e cobrança do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU - até 31/12/1998, com base nas alíquotas progressivas estabelecidas em Lei, bem como o lançamento e cobrança da Taxa de Limpeza Pública e da Taxa de Iluminação Pública;
 II - lançamento e cobrança do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN - e do IPTU, cujo sujeito passivo detenha imunidade tributária, e desde que este aplique integralmente sua receita, operacional ou patrimonial, em suas atividades essenciais imunes;
 III - lançamento e cobrança do ISSQN relativo a fatos geradores oriundos de serviços prestados por instituição financeira e equiparada, autorizada pelo Banco Central do Brasil, a funcionar, enquadráveis no item 29 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406/68, com redação dada pela Lei Complementar nº 56/87, e ainda no item 84 do mesmo diploma legal, quando prestados a coligadas”.

Por exemplo, a cobrança das taxas de limpeza pública e de iluminação pública no Município de Belo Horizonte foi instituída por meio da Lei Municipal 5.641/1989⁶⁸⁶; a primeira foi revogada pela Lei 8.147/2000 e a segunda pela Lei 8.468/2002.

Nada obstante, é de se notar que, em julgamento realizado em 27/12/2000, o Tribunal de Justiça de Minas Gerais já declarara a inconstitucionalidade da taxa de iluminação pública⁶⁸⁷, na linha da jurisprudência do STF sobre o tema⁶⁸⁸. Posteriormente, o Pretório Excelso editou a Súmula 670 (publicada em 13/10/2003) e a Súmula Vinculante 41 (publicada em 20/03/2015).

Em relação à taxa de limpeza urbana, no ano de 1999, o Pleno do STF já julgou, em sede de recurso extraordinário, inconstitucional o tributo vinculado não só à coleta domiciliar⁶⁸⁹, mas também à limpeza de logradouros públicos, como era o caso da taxa Belo-Horizontina. Ainda assim, a jurisprudência do Tribunal de Justiça de Minas Gerais manteve-se dividida, havendo julgados tanto pela inconstitucionalidade⁶⁹⁰ quanto pela

⁶⁸⁶ “Art. 8º - Integram o sistema tributário municipal as seguintes taxas: ~~I - Taxa de Fiscalização de Anúncios;~~ I - Taxa de Fiscalização de Engenhos de Publicidade; (Redação dada pela Lei nº 8.725, de 30/12/2003 (Art. 36), efeitos a partir de 01/01/2004) II - Taxa de Fiscalização de Aparelhos de Transporte; III - Taxa de Fiscalização de Localização e Funcionamento; IV - Taxa de Fiscalização de Obras Particulares; V - Taxa de Fiscalização Sanitária; ~~VI - Taxa de Iluminação Pública;~~ (Revogado pela Lei nº 8.468, de 30/12/2002 (Art. 8º)) (Com relação à Taxa de Iluminação Pública, vide ADIN nº 1711555-22.2000.8.13.0000, do Tribunal de Justiça de Minas Gerais – PROCEDÊNCIA DO PEDIDO – inciso VI do art. 8º DECLARADO INCONSTITUCIONAL) ~~VII - Taxa de Limpeza Pública;~~ (Revogado pela Lei nº 8.147, de 29/12/2000 (Art. 34, I)) VIII - Taxa de Expediente. (Incluído pela Lei nº 10.693, de 30/12/2013 (Art. 1º), efeitos a partir de 31/03/2014, por força do princípio constitucional da “Noventena”)”.

⁶⁸⁷ Embargos de Declaração 1.0000.00.171155-5/001, Relator Desembargador Orlando Carvalho, Corte Superior, julgamento em 27/12/2000, publicação em 09/02/2001.

⁶⁸⁸ *E.g.*, AI 232873 AgR, Relator Ministro Marco Aurélio, Segunda Turma, julgado em 01/06/1999, publicado em 06/08/1999; RE 234605, Relator Ministro Ilmar Galvão, Primeira Turma, julgado em 08/08/2000, publicado em 01/12/2000.

⁶⁸⁹ RE 206777, Relator Ministro Ilmar Galvão, Tribunal Pleno, julgado em 25/02/1999, publicado em 30/04/1999.

⁶⁹⁰ *E.g.*, Apelação Cível 1.0000.00.168381-2/000, Relator Desembargador Carreira Machado, 4ª Câmara Cível, julgamento em 27/04/2000, publicação em 18/05/2000; Ação Direta Inconst. 1.0000.00.185109-6/000, Relator Desembargador Isalino Lisbôa, Corte Superior, julgamento em 12/12/2001, publicação em 11/08/2000; Apelação Cível 1.0000.00.196549-0/000, Relator Desembargador Orlando Carvalho, 1ª Câmara Cível, julgamento em 14/11/2000, publicação em 24/11/2000; Apelação Cível 1.0000.00.196230-7/000, Relator Desembargador José Francisco Bueno, Relator para o acórdão Desembargador Cláudio Costa, 5ª Câmara Cível, julgamento em 26/10/2000, publicação em 01/12/2000; Apelação Cível 1.0000.00.197384-1/000, Relator Desembargador Lúcio Urbano, Relator para o acórdão Desembargador Pinheiro Lago, 2ª Câmara Cível, julgamento em 10/10/2000, publicação em 01/12/2000; Apelação Cível 1.0000.00.231406-0/000, Relator Desembargador José Domingues Ferreira Esteves, 6ª Câmara Cível, julgamento em 14/12/2001, publicação em 27/02/2002; Apelação Cível 1.0000.00.235635-0/000, Relator Desembargador Almeida Melo, 4ª Câmara Cível, julgamento em 20/12/2001, publicação em 19/02/2002; Apelação Cível 1.0000.00.278979-0/000, Relator Desembargador Silas Vieira, 8ª Câmara Cível, julgamento em 23/12/2002, publicação em 30/05/2003.

constitucionalidade⁶⁹¹ da taxa de limpeza urbana pública. Cumpre notar, porém, que inúmeros recursos questionando a constitucionalidade da Lei em debate foram submetidos às duas turmas do Supremo e todos os julgamentos, que ocorreram a partir de 2002, foram desfavoráveis ao município de Belo Horizonte⁶⁹².

Percebe-se, pois, que a jurisprudência sobre as matérias que analisamos acima já estavam pacificadas no âmbito do STF em desfavor do Município, mostrando-se flagrantemente protelatória a conduta do ente municipal de prosseguir com tais cobranças. Por conseguinte, a única justificativa para o contribuinte aceitar celebrar a transação nessas hipóteses, pagando um tributo evidentemente⁶⁹³ indevido, seria se o custo de um processo judicial não compensasse economicamente, mesmo diante da certeza da vitória.

O mesmo se deu em relação ao IPTU progressivo no tempo, tendo em vista que, à época da publicação da lei regulamentadora da transação pelo Município de Belo Horizonte, no ano de 2006, a jurisprudência do STF⁶⁹⁴ já estava consolidada no sentido de que era inconstitucional a diferenciação das alíquotas do imposto sobre a propriedade

⁶⁹¹ *E.g.*, Apelação Cível 1.0000.00.157263-5/000, Relator Desembargador Orlando Carvalho, 1ª Câmara Cível, julgamento em 16/11/1999, publicação em 19/11/1999; Apelação Cível 1.0000.00.151607-9/000, Relator Desembargador Corrêa de Marins, Relator para o acórdão Desembargador Almeida Melo, 4ª Câmara Cível, julgamento em 02/12/1999, publicação em 17/02/2000; Apelação Cível 1.0000.00.192514-8/000, Relator Desembargador José Francisco Bueno, 5ª Câmara Cível, julgamento em 14/09/2000, publicação em 10/11/2000; Apelação Cível 1.0000.00.194074-1/000, Relator Desembargador Garcia Leão, 1ª Câmara Cível, julgamento em 19/12/2000, publicação em 22/12/2000; Apelação Cível 1.0000.00.291807-6/000, Relator Desembargador Roney Oliveira, Relator para o acórdão Desembargador Fernando Bráulio, 8ª Câmara Cível, julgamento em 02/12/2002, publicação em 13/06/2003.

⁶⁹² *E.g.*, RE 337349 AgR, Relator Ministro Carlos Velloso, Segunda Turma, julgado em 29/10/2002, publicado em 22/11/2002; RE 361437, Relatora Ministra Ellen Gracie, Primeira Turma, julgado em 19/11/2002, publicado em 19/12/2002; AI 478549 AgR, Relator Ministro Carlos Velloso, Segunda Turma, julgado em 16/03/2004, publicado em 23/04/2004; AI 518827 AgR, Relator Ministro Sepúlveda Pertence, Primeira Turma, julgado em 01/03/2005, publicado em 18/03/2005.

⁶⁹³ A “evidência”, nesse caso, decorre da verdade aceita pela comunidade como consequência da firme jurisprudência do órgão que tem a competência para dar a última palavra sobre a constitucionalidade de um tributo em nosso ordenamento jurídico.

⁶⁹⁴ *E.g.*, RE 153771, Relator Ministro Carlos Velloso, Relator p/ Acórdão Ministro Moreira Alves, Tribunal Pleno, julgado em 20/11/1996, publicado em 05/09/1997; RE 167654, Relator Ministro Maurício Corrêa, Segunda Turma, julgado em 25/03/1997, publicado em 18/04/1997; RE 229164, Relator Ministro Néri da Silveira, Tribunal Pleno, julgado em 04/10/2001, publicado em 14/12/2001; AI 431996 AgR, Relator Ministro Carlos Velloso, Segunda Turma, julgado em 16/03/2004, publicado em 23/04/2004; AI 470599 AgR, Relator Ministro Cezar Peluso, Primeira Turma, julgado em 26/10/2004, publicado em 26/11/2004.

urbana em razão do valor do imóvel⁶⁹⁵, situação que se alterou apenas com a publicação da Emenda Constitucional 29/2000⁶⁹⁶.

Avançando no diploma municipal mineiro, é de se ver, ainda, que a transação poderá ser *preventiva*, mas deverá versar sobre créditos tributários já constituídos, inscritos ou não em dívida ativa⁶⁹⁷; por conseguinte, o mero inadimplemento da obrigação tributária, sem que tenha se instaurado propriamente um litígio administrativo ou judicial, é suficiente para que haja acordo entre as partes com a finalidade de extinção do débito. Consoante sustentamos no capítulo 2, item 2.3, entendemos que a norma de competência do artigo 171 do CTN restringe a transação tributária à extinção de conflitos de interesses, não sendo admitida, nessa seara, para preveni-los.

O diploma legislativo em análise permite a concessão de reduções do valor do principal e dos acréscimos legais incidentes, bem como que o sujeito passivo salde o débito mediante compensação ou parcelamento⁶⁹⁸.

Ainda, temos que andou bem o legislador mineiro ao determinar que cada parte arque com os honorários advocatícios de seu advogado, se for o caso, evitando, assim, que o Poder Público seja compelido ao pagamento de verba honorária à parte adversa, em prejuízo ao interesse público⁶⁹⁹.

A Lei 9.158/2006 ainda prevê a possibilidade de transação tributária especificamente em relação a litígios em que pessoas jurídicas contestem a descaracterização, efetuada pelo Fisco municipal, do local do estabelecimento formal da empresa e a competência do município de Belo Horizonte para a tributação dos serviços por meio do Imposto sobre Serviços (ISS); para fazer jus à redução das multas moratórias e

⁶⁹⁵ Elizabeth Nazar Carrazza defende em sua obra a constitucionalidade da progressividade do IPTU em razão do valor do imóvel mesmo antes da EC 29/2000, em obediência ao princípio da capacidade contributiva (*IPTU e Progressividade – Igualdade e Capacidade Contributiva*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 181-189).

⁶⁹⁶ A EC 29/2000 deu nova redação ao §1º do artigo 156 da CF/88 e incluiu o inciso I no referido parágrafo, para admitir que o IPTU seja progressivo em razão do valor do imóvel, sem prejuízo da progressividade extrafiscal do artigo 182, §4º, do texto constitucional.

⁶⁹⁷ Artigo 1º, §2º, da Lei 9.158/2006: “[...] §2º - A transação prevista neste artigo alcança os créditos já constituídos, inscritos ou não em dívida ativa, ajuizados ou não, ou objeto de litígio administrativo, podendo ser concedidas reduções do valor do principal e dos acréscimos legais incidentes, e permanecendo a redução desses consectários ainda que o contribuinte opte pela quitação do débito em parcelas ou por compensação. §3º - Nas transações envolvendo crédito em matéria tributária objeto de processo judicial ou administrativo, referidas neste artigo, cada parte responderá pelo pagamento dos honorários de seu advogado, se for o caso. [...]”.

⁶⁹⁸ Artigo 1º, §2º, da Lei 9.158/2006.

⁶⁹⁹ Artigo 1º, §3º, da Lei 9.158/2006: “[...] §3º - Nas transações envolvendo crédito em matéria tributária objeto de processo judicial ou administrativo, referidas neste artigo, cada parte responderá pelo pagamento dos honorários de seu advogado, se for o caso”.

exclusão de penalidades por descumprimento de obrigação acessória, o estabelecimento deve regularizar seu cadastro como prestador de serviços junto ao Município de Belo Horizonte⁷⁰⁰.

Diferentemente das legislações analisadas nos tópicos supra, a transação extrajudicial, relativa a créditos tributários cuja certidão de dívida ativa ainda não foi expedida, independe da participação da procuradoria-geral do Município, sendo o ente representado pelo Secretário Municipal de Finanças; se o crédito já tiver sido inscrito em dívida ativa, será imprescindível a anuência da procuradoria-geral. De outro lado, se a transação for judicial, caberá ao Procurador-Geral ou a quem este designar requerer a homologação ao Juízo competente⁷⁰¹.

Nesse particular, destacamos nosso entendimento de que a necessidade de parecer jurídico da procuradoria-geral confere maior segurança jurídica nas transações extrajudiciais, na medida em que os procuradores possuem formação jurídica obrigatória, diferentemente de outros órgãos do Poder Executivo.

O artigo 5º da Lei Municipal 9.158/2006 prescreve que⁷⁰²,

Nas hipóteses referidas no art. 1º, o descumprimento ou inadimplemento do contribuinte, injustificadamente, por prazo superior a 90 (noventa) dias, quanto às cláusulas estipuladas no termo de transação a que se refere o art. 4º desta Lei, **implicará a resolução de pleno direito da transação, restaurando-se o saldo remanescente do crédito incontroverso, que**

⁷⁰⁰ Artigo 2º da Lei 9.158/2006: “Art. 2º - Fica ainda o Poder Executivo autorizado a celebrar transação com as pessoas jurídicas prestadoras de serviços, visando à extinção de créditos tributários relativos ao ISSQN para a prevenção ou terminação de litígios em processos administrativos ou judiciais, restritos a conflitos de competência sobre local da incidência do imposto, lançados até 180 (cento e oitenta) dias após a data da publicação desta Lei, em decorrência da descaracterização de estabelecimentos formais de empresas em Municípios diversos do estabelecimento de fato, conforme apuração feita pelo fisco neste Município. §1º - Nas transações de que trata o *caput* deste artigo, poderão ser concedidas reduções das multas moratórias incidentes sobre o valor do imposto lançado para os percentuais previstos no art. 8º, incisos I a IV e 1º da Lei nº 7.378/97, com redação dada pela Lei nº 8.405/02, e exclusão das penalidades por descumprimento de obrigação acessória, ainda que o contribuinte opte pela quitação do débito em parcelas ou por compensação. §2º - As concessões descritas no parágrafo anterior ficam condicionadas à regularização formal do estabelecimento prestador, ao seu cadastramento neste Município e ao pagamento do valor do principal apurado pelo fisco e demais acréscimos já reduzidos”.

⁷⁰¹ Artigo 3º da Lei 9.158/2006: “Art. 3º - A Fazenda Pública Municipal, para fins do cumprimento desta Lei, será representada pelo Secretário Municipal de Finanças que assinará os termos de transação e todos os atos relacionados com o crédito tributário objeto da transação. §1º - Tratando-se de crédito tributário ajuizado, ou daquele para o qual já tenha sido expedida certidão administrativa para cobrança judicial, a transação deverá ter a anuência da Procuradoria-Geral do Município. §2º - Cabe ao Procurador-Geral do Município ou a quem este designar requerer ao juízo competente a homologação do termo de transação firmado nos termos do *caput* deste artigo”.

⁷⁰² Grifos nossos. O legislador municipal mineiro considerou que a interdição, o falecimento e a decretação de falência, insolvência ou recuperação, judicial ou extrajudicial, do contribuinte são causas justificadas para o descumprimento das obrigações contraídas por meio da transação (artigo 5º, §1º, da Lei 9.158/2006).

fora reconhecido pelo contribuinte na transação, acrescido dos respectivos encargos.

Ou seja, assim como na transação civil, o descumprimento dos termos do acordo pelo sujeito passivo autoriza o Fisco a executar a parcela incontroversa, com base no termo de transação.

Nada obstante, nos termos do artigo 6º do Diploma Legal⁷⁰³ sob análise, nas hipóteses da transação com pessoas jurídicas especificamente no que toca à competência do Município de Belo Horizonte para a tributação pelo ISS, o descumprimento da transação acarreta a restauração do crédito original⁷⁰⁴.

Conjugando as disposições legais acima, é possível concluir que o legislador reputou que, na hipótese do artigo 1º, mesmo diante do descumprimento das obrigações assumidas pelo sujeito passivo, atende ao interesse público a execução do crédito transacionado⁷⁰⁵, o qual se tornou incontroverso com a assinatura do termo pelo sujeito passivo; de outro lado, na hipótese do artigo 2º, o legislador mineiro considerou que, havendo inadimplemento das obrigações assumidas pelo contribuinte, é de rigor que o Fisco busque a execução do crédito original, ainda que controvertido.

10.4 Rio Grande do Sul

A Lei 6.537/1973 do Estado do Rio Grande do Sul, segundo a sua descrição, dispõe sobre o procedimento tributário administrativo e dá outras providências; o diploma inicia tratando das infrações à legislação tributária e das suas penalidades⁷⁰⁶ e, somente após, prescreve as condutas relativas ao processo administrativo fiscal⁷⁰⁷.

⁷⁰³ “Art. 6º - O descumprimento ou inadimplemento do contribuinte, na hipótese do art. 2º, por prazo superior a 90 (noventa) dias, quanto às cláusulas estipuladas no termo a que se refere o art. 4º desta Lei, implicará a resolução de pleno direito da transação, restaurando-se o valor original do crédito transacionado pela Fazenda Municipal, acrescido dos respectivos encargos, não caracterizando justificação as causas referidas no §1º do art. 5º. Parágrafo único - Aplica-se o disposto no §2º do art. 5º à resolução da transação de que trata o *caput* deste artigo”.

⁷⁰⁴ Nesse ponto, considerou o legislador que as causas elencadas no artigo 5º, §1º, da Lei 9.158/2006 não justificariam o descumprimento das obrigações pactuadas no termo de transação (artigo 6º, parágrafo único, da Lei 9.158/2006).

⁷⁰⁵ Nesse ponto, cumpre ressaltar que o crédito incontroverso objeto da transação não está inscrito em dívida ativa, razão pela qual, na linha da nossa exposição no capítulo 9, item 9.4, não caberia o ajuizamento de execução fiscal para a sua cobrança. Porém, em se tratando de transação judicial, no bojo da execução fiscal, aí sim caberia, a nosso ver, à Fazenda requerer a execução do título executivo judicial, com base no artigo 515, II, do CPC/2015, nos mesmos autos da execução fiscal.

⁷⁰⁶ Título I da Lei 6.537/73.

⁷⁰⁷ Título II da Lei 6.537/73. O Título III do referido Diploma Legal, por sua vez, dispõe sobre o Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais.

A Lei 11.475/2000 incluiu o título IV na Lei 6.537/73 denominado “Das Demais Formas de Extinção do Crédito Tributário”, regulamentando a dação em pagamento, a transação e a compensação⁷⁰⁸. A hipótese de extinção do crédito tributário pela compensação foi, porém, revogada pela Lei 12.209/2004. Percebe-se, pois, que o legislador gaúcho, ao contrário dos legisladores dos entes federativos cujas legislações foram analisadas nos tópicos precedentes, optou por promover a alteração em diploma legal já existente, para incluir a regulamentação da transação como forma de extinção do crédito tributário.

A utilização da transação (ou da dação em pagamento) só pode ocorrer uma vez a cada vinte e quatro meses pelo sujeito passivo⁷⁰⁹. Essa disposição é louvável e segue a linha da transação em matéria penal, que também limita a utilização do benefício a um prazo legal mínimo⁷¹⁰.

O legislador gaúcho também prescreveu ser proibida a transação do Poder Público com sujeito passivo que tenha praticado fraude contra credores ou crime contra a ordem tributária previsto na Lei 8.137/90. Nesse particular, cumpre destacar que a norma teria maior alcance e precisão se mencionasse a existência de ação penal em andamento como óbice à transação, uma vez que, em tese, somente se pode considerar que o contribuinte *praticou* o crime contra a ordem tributária após o trânsito em julgado⁷¹¹.

A lei em comento, entretanto, limitou-se a admitir a transação *judicial*, excluindo a hipótese de extinção de litígios administrativos. O sujeito passivo poderá propor a extinção do crédito tributário pela transação, e a aceitação da proposta incumbirá ao

⁷⁰⁸ Artigo 114 da Lei 6.537/73: “Art. 114 - A extinção de crédito tributário prevista neste Título fica condicionado a que: (Incluído pela Lei n.º 11.475/00) I - na hipótese de dação de bens imóveis em pagamento: (Incluído pela Lei n.º 11.475/00) a) o valor objeto não seja superior a 75% (setenta e cinco por cento) do total do crédito tributário; e (Incluído pela Lei n.º 11.475/00) b) no mínimo, 25% (vinte e cinco por cento) do valor quitado pela entrega dos bens seja, na mesma data, pago em moeda corrente nacional; (Incluído pela Lei n.º 11.475/00) II - na hipótese de transação, o pagamento seja efetuado integralmente em moeda corrente nacional; (Incluído pela Lei n.º 11.475/00) III - ~~na hipótese de compensação, os valores sejam expressos em moeda corrente nacional. (Incluído pela Lei n.º 11.475/00)~~ (REVOGADO pela Lei n.º 12.209/04)”.

⁷⁰⁹ Artigo 114, §2º, da Lei 6.537/73: “[...] §2º - A utilização de qualquer das formas previstas neste Título somente poderá ser reutilizada pelo beneficiário decorridos 24 (vinte e quatro) meses de sua efetivação. (Incluído pela Lei n.º 11.475/00)”.

⁷¹⁰ Remetemos o leitor ao capítulo 7, item 7.3, ocasião em que consignamos nossa opinião de que o legislador tributário poderia seguir a linha do legislador penal ao limitar o uso do benefício a uma só vez em determinado prazo pelo mesmo sujeito passivo.

⁷¹¹ Artigo 5º, LVII, da Constituição Federal de 1988. Em face do recente entendimento sufragado pelo Supremo Tribunal Federal, admitindo a execução provisória do acórdão condenatório penal (HC 126292 ED, Relator Ministro Teori Zavascki, Tribunal Pleno, julgado em 02/09/2016, publicado em 07/02/2017), parece possível a interpretação de que a condenação em segunda instância já obstará a pactuação da transação tributária com o Poder Público estadual.

Procurador-Geral do Estado⁷¹², sempre que presente hipótese de interesse da administração pública⁷¹³. Nesse particular, o legislador não apontou os critérios para caracterização do interesse público, cabendo a concretização dessa expressão aos aplicadores.

As concessões mútuas a serem feitas pelo Estado do Rio Grande do Sul podem ser: a) redução de 30% da multa, caso o sujeito passivo desista do direito de recorrer de sentença favorável ao Estado⁷¹⁴; b) redução de 20% da multa, caso o sujeito passivo efetue o pagamento do débito, em única parcela, no prazo para oposição de embargos à execução fiscal⁷¹⁵. A norma não especifica a espécie de multa abrangida pela transação, pelo que se conclui que abrange tanto as moratórias quanto as “punitivas”⁷¹⁶.

É importante lembrar, ainda, que o Supremo Tribunal Federal enfrentou a constitucionalidade da transação instituída pela Lei 11.475/2000, que promoveu as alterações na Lei 6.537/73, tendo concluído pela ausência de ofensa aos artigos 150, §6º e 155, §2º, XII, g, da CF/88, por não se tratar de favor fiscal⁷¹⁷.

⁷¹² Artigo 117 da Lei 6.537/73: “Art. 117 - A aceitação da proposta de dação em pagamento ou de transação compete, conforme o caso, ao Secretário de Estado da Fazenda ou ao Procurador-Geral do Estado. (Redação dada pela Lei n.º 12.209/04)”. Artigo 130 do mesmo diploma: “Art. 130 - Os créditos tributários em litígio judicial poderão ser extintos, total ou parcialmente, mediante transação com o Estado, sendo competente para transigir o Procurador-Geral do Estado. (Incluído pela Lei n.º 11.475/00)”.

⁷¹³ Artigo 118 da Lei 6.537/73: “Art. 118 - A proposição de extinção de créditos tributários não gera nenhum direito ao proponente ou ao sujeito passivo, e sua aceitação somente se dará na hipótese de interesse da administração pública. (Incluído pela Lei n.º 11.475/00)”.

⁷¹⁴ Artigo 131 da Lei 6.537/73: “Art. 131 - Na hipótese em que o sujeito passivo promover ação judicial, visando à desconstituição do crédito tributário e a sentença do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul for favorável ao réu, a multa constante do Auto de Lançamento poderá ser reduzida em 30% (trinta por cento), caso haja desistência do recurso da referida sentença, e o pagamento, em moeda corrente nacional, do respectivo crédito tributário efetue-se de uma só vez, no prazo de trinta dias, contados do trânsito em julgado da sentença. (Incluído pela Lei n.º 11.475/00)”.

⁷¹⁵ Artigo 132 da Lei 6.537/73: “Art. 132 - A multa constante do crédito tributário inscrito como Dívida Ativa poderá ser reduzida de 20% (vinte por cento), na hipótese de o devedor não oferecer embargos à ação de execução fiscal, e o respectivo pagamento, em moeda corrente nacional, ocorra de uma só vez no prazo fixado para oferecer o referido recurso. (Incluído pela Lei n.º 11.475/00)”.

⁷¹⁶ Utilizamos o termo *punitivas* entre aspas, em razão do fato de que toda sanção encerra em si mesma uma nota punitiva, possuindo um caráter repressivo e preventivo de condutas contrárias ao ordenamento jurídico. Nada obstante, é usual distinguir as multas *punitivas* das *moratórias*, predominando, nas últimas, o caráter indenizatório da multa.

⁷¹⁷ ADI 2405 MC, Relator Ministro Carlos Britto, Relator p/ Acórdão Ministro Sepúlveda Pertence, Tribunal Pleno, julgado em 06/11/2002, publicado em 17/02/2006.

10.5 Campo Grande

A Lei Complementar do Município de Campo Grande 272/2015 trata de um programa de parcelamento incentivado (PPI), de curta duração⁷¹⁸; nada obstante, no artigo 8º, dispôs que,

Para o fiel cumprimento desta Lei Complementar, fica o Poder Executivo Municipal autorizado, permanentemente, a criar mecanismos e condições visando dar maior eficiência à Administração Tributária instalando se for o caso, Câmara de Conciliação Fiscal – CCF, que mediante implementação dos meios adequados de resolução de conflitos, elevar [sic] o grau de recuperabilidade e o recebimento de créditos tributários e não tributários vencidos, judicializados ou não, por meio de procedimentos para recebimento do valor devido e em consequência a extinção do crédito devido mediante concessões mútuas, devidamente homologado.

O texto legal não é primoroso, na medida em que inicia com a locução *para o fiel cumprimento desta Lei Complementar*; a Lei Complementar em tela cuida de programa de parcelamento com duração de apenas *dois meses*, porém a norma autoriza a criação de Câmara de Conciliação Fiscal *permanente*, que não parece, a nosso ver, ter qualquer relação com o parcelamento de que cuida o diploma complementar.

A lei também estabelece que as concessões mútuas a serem efetuadas pelo Poder Público municipal consistem em: a) desconto nos juros de mora de até 90%; b) desconto em multas por infração e em multas acessórias de até 75%⁷¹⁹. A norma segue uma lógica no sentido de que as multas moratórias sancionam condutas menos graves do que as demais, razão pela qual admitiria uma maior concessão por parte do Fisco.

O legislador sul mato-grossense também consignou que a transação deve ter a finalidade de extinguir o crédito tributário mediante *pagamento*⁷²⁰; por conseguinte, não se admite, por exemplo, que a transação extinga o crédito mediante compensação. Pode ser judicial ou extrajudicial.

As normas autorizadoras da transação no Município de Campo Grande pouco dizem, deixando parcela considerável da regulamentação a cargo do Poder Executivo.

⁷¹⁸ Nos termos do artigo 1º, §2º, da LC 272/2015, o prazo de vigência do programa é de 05/12/2015 (dia posterior à publicação) a 05/02/2016.

⁷¹⁹ Artigo 9º, §1º, da LC 272/2015: “§1º Para efeito do que dispõe o *caput* deste artigo, a Câmara de Conciliação Fiscal terá competência para mediante concessão mútua, desde que atendidos os critérios e as condições estabelecidas em regulamento, conceder descontos nos juros de mora que não poderão exceder a 90% (noventa por cento); e quando decorrente de multa por infração e multa acessória, não exceder a 75% (setenta e cinco por cento) do crédito exigível, para extinção do crédito mediante pagamento”.

⁷²⁰ Artigo 9º, §1º, da LC 272/2015.

Entendemos, inclusive, que a norma de competência do artigo 171, parágrafo único, do CTN foi violada, pois não há indicação da autoridade competente para firmar a transação; nesse particular, destacamos que a autorização de criação de uma câmara de conciliação não supre tal exigência, na medida em que a lei não indica quais membros integrarão tal órgão.

A transação tributária no município de Campo Grande, em verdade, foi efetivamente regulamentada pelo Decreto 13.002/2016. O ato infralegal estabelece que a transação objetiva a prevenção ou a solução de litígio, podendo ser judicial ou extrajudicial, na esteira da norma de competência⁷²¹; como admite a transação preventiva⁷²², a norma permite que seja objeto de concessões mútuas crédito tributário não impugnado pelo devedor.

O regulamento denomina a transação tributária de *conciliação fiscal* e dispõe que pode ser proposta pela Fazenda Pública ou pelo sujeito passivo⁷²³.

Diz, ainda, o decreto que “[...] a conciliação fiscal poderá ter como solução o pagamento, a transação, o parcelamento, a compensação e a dação em pagamento de bens imóveis, com a extinção, total ou parcial, do crédito tributário ou não tributário”⁷²⁴. A norma merece algumas considerações. Vejamos.

Consoante nossa exposição no capítulo 1, item 1.3, a conciliação é um *meio* de solução autocompositiva de conflitos; desenvolveu-se, principalmente, em âmbito judicial, com a presença de terceiro, que pode ser o próprio juiz ou um conciliador. Já dissemos, também, no aludido tópico, que da conciliação podem resultar três soluções: renúncia, submissão ou transação. Dessa forma, estranha-se que tenham sido colocadas ao lado da transação outras figuras como *solução* advinda da conciliação.

⁷²¹ Artigo 1º do Decreto 13.002/2016: “Este Decreto regulamenta as condições e mecanismos para a conciliação ou qualquer outra forma de solução consensual de conflitos entre a Fazenda Pública Municipal e o sujeito passivo, cujo objeto for cumprimento de obrigação definida como tributária ou não tributária, nos termos da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964 e legislação complementar em vigor”.

⁷²² Repetimos a referência feita no tópico 10.3, no sentido de que, consoante sustentamos no capítulo 2, item 2.3, entendemos que a norma de competência do artigo 171 do CTN restringe a transação tributária à extinção de conflitos de interesses, não sendo admitida, nessa seara, para preveni-los.

⁷²³ Artigo 7º do Decreto 13.002/2016: “Art. 7º A conciliação fiscal, em qualquer das modalidades, poderá ser proposta por iniciativa da Fazenda Pública Municipal ou do sujeito passivo, antes ou após a instauração do processo administrativo ou judicial, obedecidos os requisitos e procedimentos deste regulamento e legislação em vigor”.

⁷²⁴ Artigo 7º, §2º, do Decreto 13.002/2016: “[...] §2º A conciliação fiscal poderá ter como solução o pagamento, a transação, o parcelamento, a compensação e a dação em pagamento de bens imóveis, com a extinção, total ou parcial, do crédito tributário ou não tributário”.

A interpretação que nos parece mais consentânea com o próprio instituto da transação é no sentido de que, nas hipóteses de parcelamento, compensação e dação em pagamento de bens imóveis, não poderá haver concessões mútuas por parte do Fisco, já que, como visto acima, o legislador complementar municipal prescreveu que a transação deve acarretar a extinção do crédito tributário mediante *pagamento*⁷²⁵.

É de se ressaltar, outrossim, que a norma infralegal viola, a nosso ver, a norma de competência ao admitir a extinção parcial do crédito tributário, em confronto com o artigo 8º da Lei Complementar 272/2015.

O Decreto em questão prescreve que a extinção do crédito tributário só ocorre “[...] depois de cumpridas todas as formalidades necessárias para a sua liquidação”⁷²⁶. Em outras palavras, a legislação segue a linha do que defendemos no capítulo 2, item 2.2: apenas o cumprimento das obrigações assumidas pelo sujeito passivo no termo de transação acarreta a extinção do crédito tributário, conforme pactuado entre as partes.

A autoridade competente para a transação judicial é o representante da Procuradoria-Geral do Município⁷²⁷ e, para a transação administrativa, poderá ser o coordenador da Câmara de Conciliação Fiscal⁷²⁸. Porém, se a controvérsia envolver montante superior a R\$ 50.000,00, a transação obrigatoriamente será firmada pelo Procurador-Geral, no primeiro caso, e pelo Secretário Municipal da Receita, na segunda hipótese⁷²⁹.

Revela-se, outrossim, extremamente interessante a previsão das hipóteses nas quais o ente municipal poderá conceder mutuamente para *extinguir litígio já instaurado*: a) excessiva demora na solução do litígio, tornando-o excessivamente oneroso para o Poder Público; b) escassa possibilidade de êxito na cobrança do crédito fiscal; c) erro ou ignorância escusáveis do sujeito passivo quanto à matéria de fato; d) situação econômica

⁷²⁵ Nesse sentido, inclusive, parece dispor o artigo 8º do Decreto 13.002/2016 ao aludir à concessão dos benefícios elencados no artigo 9º, §1º, da LC 272/2015 mediante *pagamento*.

⁷²⁶ Artigo 12, §4º, do Decreto 13.002/2016: “[...] §4º A homologação, a baixa e a extinção do crédito tributário ou não tributário, ocorrerá depois de cumpridas todas às formalidades necessárias para a sua liquidação”.

⁷²⁷ Artigo 13, parágrafo único, do Decreto 13.002/2016: “[...] Parágrafo único. Em se tratando de crédito objeto de discussão judicial, competirá ao representante da Procuradoria-Geral do Município a análise da proposta de conciliação”.

⁷²⁸ Artigo 14, §1º, do Decreto 13.002/2016: “[...] §1º Quando a controvérsia envolver quantia menor que R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais), o termo de conciliação poderá ser homologado pelo Coordenador da Câmara de Conciliação Fiscal”.

⁷²⁹ Artigo 14, *caput*, do Decreto 13.002/2016: “Art. 14. Caberá ao Secretário Municipal da Receita, ou ao Procurador-Geral do Município, conforme o caso, a homologação do termo de conciliação em quantia acima de R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais)”.

do sujeito passivo recomendar a transação, considerando as características pessoais e materiais do caso concreto; e) montante do tributo devido fixado por estimativa ou arbitramento; f) litígio sobre efetiva distorção no cálculo do tributo devido; g) possibilidade de remissão autorizada em lei específica; h) litígio sobre imunidade tributária ou isenção.

O legislador regulamentar ainda dispôs que, em caso de descumprimento de quaisquer das obrigações assumidas pelo sujeito passivo na transação, o Município está autorizado a inscrever o débito em dívida ativa e, havendo processo judicial, a substituir a certidão de dívida ativa⁷³⁰. Nesse ponto, temos que, ao ser criada uma nova espécie de crédito tributário oriunda da transação, restou violada a reserva legal para inovar no ordenamento jurídico.

O Município de Campo Grande também previu a denominada *conciliação administrativa por adesão*, a qual pode ser proposta pelo Fisco municipal, independentemente de qualquer manifestação do sujeito passivo⁷³¹; a iniciativa também pode partir do sujeito passivo, o qual pode solicitar a formalização de termo de conciliação por adesão nos postos de atendimento ou pelo sítio eletrônico do Município⁷³².

Em relação à determinação de que o histórico fiscal e a situação econômica do sujeito passivo devam ser observados no procedimento de transação⁷³³, cabem algumas considerações.

Em primeiro lugar, a redação do dispositivo legal é extremamente vaga, não descrevendo, minimamente, o antecedente e o conseqüente da pretensa norma jurídica; trata-se de enunciado prescritivo que precisaria se ligar a outros enunciados prescritivos a fim de que fosse possível a estruturação do juízo hipotético-condicional, próprio das

⁷³⁰ Artigo 15, §2º, do Decreto 13.002/2016: “§2º Não cumprida quaisquer condições do termo de conciliação, ficará a Fazenda Pública Municipal autorizada a promover a inscrição do débito em dívida ativa ou, sendo o caso, a substituição da certidão de dívida ativa em processo de execução em curso ou suspenso, para om seu prosseguimento”.

⁷³¹ Artigo 30 do Decreto 13.002/2016: “Art. 30. A conciliação administrativa por adesão poderá ser proposta por iniciativa da Fazenda Pública Municipal, independentemente de solicitação do sujeito passivo, mediante encaminhamento de “Carta de Conciliação por Adesão”, juntamente com documento de arrecadação municipal, com proposta para pagamento à vista, em data específica, com aplicação dos benefícios previstos no §1º, do art. 9º, da Lei Complementar nº 272, de 4 de dezembro de 2015”.

⁷³² Artigo 30, §1º, do Decreto 13.002/2016: “[...] §1º O sujeito passivo também poderá aderir a conciliação administrativa por adesão, solicitando a formalização de ‘Termo de Conciliação por Adesão’, observado o disposto no caput deste artigo, diretamente nos postos de atendimento do Município, ou mediante acesso ao seu sítio eletrônico na internet”.

⁷³³ Artigo 28 do Decreto 13.002/2016: “Art. 28. Nos procedimentos de transação deverão ser observados, obrigatoriamente, o histórico fiscal e a situação econômica do sujeito passivo, a forma de cumprimento de obrigações tributária”.

normas jurídicas. Veja-se que a leitura do texto legal não permite inferir qual consequência jurídica se deve atrelar a determinado antecedente; por exemplo, se observado que a situação econômica do contribuinte é boa, seria admissível ou inadmissível a transação? E se a situação for ruim? O texto legal não fornece, sequer remotamente, tais respostas.

Afora tal circunstância, temos que não há óbice que a lei efetue distinções entre os sujeitos passivos, desde que observado o princípio da igualdade tributária. Segundo ensina Humberto Ávila, “[...] a igualdade é uma relação entre dois ou mais sujeitos em razão de um critério que serve a uma finalidade”⁷³⁴; o critério deve guardar relação de pertinência com a finalidade buscada pela comparação, de modo a ser relevante para a sua realização⁷³⁵.

Ao diferenciar os contribuintes que não costumam atrasar suas obrigações tributárias de devedores contumazes na determinação daqueles que podem celebrar transação com o Poder Público, o legislador busca premiar os primeiros, assim como ocorre, por exemplo, na aplicação de benefícios penais aos réus que não possuem antecedentes⁷³⁶. A medida de comparação eleita pelo legislador nos parece pertinente, não violando o princípio da igualdade.

No que toca à situação econômica do sujeito passivo, se a intenção legislativa for beneficiar aqueles que se encontram em dificuldades financeiras transitórias, a medida de comparação pode ser considerada pertinente se a finalidade da transação for beneficiar aqueles que não estão em condições de cumprir suas obrigações tributárias integralmente no prazo legal. Todavia, como já vimos nos capítulos precedentes, o instituto da transação é capaz de trazer benefícios ao Poder Público, razão pela qual pode não ser vantajosa a exclusão dos contribuintes que estejam em boa situação econômica; isso porque o fato de o sujeito passivo dispor de numerário para o pagamento da obrigação tributária não significa que este não litigará contra o Fisco se entender que a imposição é ilegal.

Diante de todo o exposto, é inegável, a nosso ver, que a legislação de Campo Grande é uma das mais avançadas do território nacional no que toca à transação tributária; entretanto, infelizmente, a maior parte desse avanço se deu em sede infralegal, e não pela via legislativa mais adequada (lei ordinária), que representa a vontade popular.

⁷³⁴ *Teoria da Igualdade Tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 43.

⁷³⁵ *Ibid.*, p. 48-50.

⁷³⁶ *E.g.*, artigo 33, §4º, da Lei 11.343/2006: “§4º Nos delitos definidos no caput e no §1º deste artigo, as penas poderão ser reduzidas de um sexto a dois terços, vedada a conversão em penas restritivas de direitos, desde que o agente seja primário, de bons antecedentes, não se dedique às atividades criminosas nem integre organização criminosa”.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A pesquisa realizada fundamenta a conclusão de que a edição de lei ordinária regulamentando a transação em matéria tributária é compatível com o ordenamento jurídico. Vejamos.

O estudo fixou como premissas teóricas as reflexões empreendidas pelo movimento filosófico denominado “giro-linguístico”, as quais conduziram a uma mudança de paradigma na concepção do conhecimento, havendo uma desconstrução da *verdade absoluta*; a verdade passa a ser o relato vencedor em determinado contexto referencial, de acordo com as crenças estabelecidas pela comunidade. A linguagem jurídica, por sua vez, é uma *linguagem técnica*, nutrindo-se da linguagem natural, de modo que padece, inevitavelmente, de vaguezas e ambiguidades; os enunciados linguísticos não contêm, em si mesmos, significações, razão pela qual entendeu-se que a busca por uma única definição correta se mostra ilusória. Cabe, assim, ao intérprete construir uma significação a partir do suporte físico e convencer os demais membros da comunidade da sua *veracidade*. Sendo a linguagem constitutiva da realidade, o juiz sempre constrói a norma jurídica individual e concreta ao aplicar as normas gerais e abstratas.

Nesse contexto, construiu-se uma definição do conceito de *transação tributária*, levando-se em consideração as principais características dos meios alternativos de solução de conflitos e da transação civil, bem como o conteúdo da norma de competência do artigo 171 do CTN. Propôs-se, então, uma definição da locução *transação tributária*: *contrato firmado entre sujeito ativo e passivo da obrigação tributária, em que ambos fazem concessões sobre as suas pretensões, com a finalidade de extinguir conflito de interesses, nos exatos termos da lei regulamentadora, que não se confunde, por si só, com parcelamento, remissão, anistia ou consulta, e cujo cumprimento acarreta a extinção do crédito tributário*.

Em relação aos elementos da transação tributária, concluiu-se que: *i*) a indicação do *sujeito competente* para exteriorizar a vontade administrativa no acordo é obrigatória pela lei regulamentadora, sendo recomendável a indicação de autoridades de escalão razoavelmente elevado ou a constituição de câmaras de conciliação; *ii*) a transação tributária pode ser judicial ou extrajudicial, inexistindo norma no ordenamento jurídico que vede a realização do acordo no bojo do processo administrativo; a previsão de emissão de parecer ou autorização pela procuradoria da fazenda confere segurança ao rito da

transação, podendo eventuais ilegalidades ser combatidas por meio de ação popular ou de improbidade administrativa; *iii*) a admissão da transação extrajudicial não viola a garantia constitucional da inafastabilidade da jurisdição porque se trata de opção livre e consciente do titular do direito por outro meio de solução do conflito que não a tutela do Poder Judiciário; *iv*) a transação tributária é admitida apenas como forma de *extinção* de litígios, e não para a sua *prevenção*; assim, a ocorrência do fato jurídico tributário, com a posterior instauração da litigiosidade entre o sujeito passivo e o Fisco, é pressuposto para que se cogite da autocomposição nesse ramo do Direito; *v*) a transação tributária em âmbito federal pode se dar em qualquer local dentro das fronteiras do país, porque a competência tributária da União se estende por todo o território nacional.

Avançando na análise da regulamentação do instituto em debate, estabeleceu-se a inexistência de antinomia entre as normas dos artigos 3º e 171, ambos do CTN, na medida em que inexiste contrariedade ou contradição entre os dispositivos; ademais, ainda que houvesse incompatibilidade entre os referidos comandos legais, essa seria resolvida pelo critério da especialidade, prevalecendo a previsão da possibilidade de edição de lei ordinária permitindo a transação. De outro lado, fixou-se que tal autorização legal não deve ser ampla e genérica, uma vez que as normas constitucionais impõem uma diretriz de que a lei em sentido formal é o veículo normativo adequado às imposições e às exonerações tributárias. Por conseguinte, a norma regulamentadora da transação tributária deve ser a mais específica possível, sem inviabilizar o instituto, não havendo, porém, exigência legal de que seja editada lei para cada hipótese particular de transação. Ademais, chegou-se à conclusão de que o agente público não possui livre arbítrio para decidir sobre a realização, ou não, da transação, na medida em que se trata do exercício de um poder-dever.

No que toca aos contornos materiais da transação tributária, a pesquisa firmou as seguintes considerações: *i*) embora para os *participantes* do sistema jurídico não haja dúvida de que a prestação tributária é devida pelo sujeito passivo, existem parâmetros para a estimativa do provável relato vencedor em um conflito, que podem ser utilizados pelo Poder Público para estimar a chance de sucesso no litígio, como a orientação jurisprudencial, por exemplo; *ii*) sendo ilusória a pretensão de que o tipo tributário contenha apenas expressões unívocas, as concessões mútuas entre o Fisco e o sujeito passivo para extinção do litígio podem recair justamente na zona cinzenta da significação dos termos indeterminados que constituem a hipótese do fato jurídico tributário; *iii*) as hipóteses em que o fato jurídico tributário tiver de ser provado por meio de *prova*

complexa constituem campo fértil para a realização de transação, devendo ser exploradas pelo legislador; *iv*) não há norma jurídica que obste que a concessão mútua do Fisco recaia sobre a parcela devida a título de *tributo*; no acordo, o Estado abre mão de parte do crédito tributário para a extinção do litígio, havendo interesse estatal, *a priori*, tanto na arrecadação do tributo quanto na repressão dos ilícitos praticados pelos sujeitos passivos; *v*) quanto às despesas processuais, aplica-se a disposição da legislação processual civil que determina o rateio entre as partes, salvo convenção em contrário; as partes, porém, não podem dispor de modo diverso em relação às custas judiciais, por constituírem *tributo*, de modo que o sujeito passivo da obrigação tributária não pode ser modificado por avença particular; os honorários advocatícios, por sua vez, são devidos, considerando o disposto no artigo 85, §14, do CPC/2015, se nada dispuser a respeito o termo de transação.

Na análise da compatibilidade da transação tributária com a CF/88, também não há óbice à edição de lei ordinária regulamentando o instituto. A composição configura uma das portas disponíveis para a solução dos litígios, atendendo ao sobreprincípio da segurança jurídica, uma vez que fortalece a *certeza do direito*, dada a sua *previsibilidade*; o princípio da legalidade também é observado na transação tributária, porquanto essa encontra autorização expressa em lei complementar e deve ser regulamentada por lei ordinária. Há, ainda, compatibilidade do instituto em debate com o princípio da eficiência, na medida em que uma das suas finalidades é justamente minimizar o desperdício de recursos públicos, maximizando os ganhos sociais.

No que tange à responsabilidade fiscal, não há, necessariamente, violação à Lei Complementar 101/2000 na mera admissão da transação em matéria tributária; porém, se o acordo implicar renúncia de receita prevista nas leis orçamentárias, haverá necessidade de observância do disposto no artigo 14 daquele Diploma Legal. Por outro lado, considerou-se que não há que se falar em necessidade de *lei específica* porque o artigo 150, §6º, da CF/88 é taxativo e não faz referência à *transação*.

Outrossim, a transação tributária não é, *a priori*, incompatível com o interesse público. Os interesses estatais *primários*, que correspondem àqueles interesses que se traduzem, de fato, como *públicos*, por implementarem os fins estatais dispostos na Constituição, diferenciam-se dos interesses estatais *secundários*, que constituem interesses de natureza individual das pessoas jurídicas de direito público; nesse sentido, embora o interesse público seja indisponível sob a ótica do agente público, que não pode deixar de defendê-lo, não há norma que prescreva um único interesse público absoluto e irrestrito.

Por conseguinte, o legislador complementar, ao editar a norma de competência do artigo 171 do CTN, admitiu a relativização do interesse público na arrecadação tributária, a fim de incrementar o cumprimento de outros interesses públicos, como o direito à resolução adequada, efetiva e tempestiva dos litígios administrativos ou judiciais e o dever de observância do princípio da eficiência nas atividades administrativas, por exemplo. Nesse contexto, exemplificou-se tal ponderação de interesses públicos na admissão dos institutos da transação e da colaboração em matéria penal, bem como na previsão de termos de ajustamento de conduta (TAC) na Lei 7.347/85.

O estudo também estabeleceu que, sendo a finalidade da transação tributária o *encerramento* do litígio, não se admite a revisão dos termos pactuados pela mera vontade das partes; em consequência, eventuais hipóteses legais de rescisão unilateral do contrato devem ser bastante limitadas e precisas, de modo a assegurar segurança jurídica ao sujeito passivo; por sua vez, a rescisão do contrato acarreta, em regra, o retorno das partes ao *status quo ante*, salvo determinação legal em contrário. No que diz especificamente às invalidades do pacto em referência, é recomendável que o legislador ordinário estabeleça um regramento específico, uma vez que se trata de instituto misto, gerando dúvidas sobre a aplicação supletiva das normas de direito administrativo ou tributário.

O termo de transação ajustado entre as partes para a extinção de litígio *judicial* deve ser levado à homologação pelo juiz da causa, restringindo-se a sua análise ao cumprimento dos requisitos legais; porém, tendo em vista que, na transação tributária, a regulamentação legal é maior e a autonomia da vontade é reduzida, concluiu-se que a atuação judicial resta amplificada, reforçando-se a conclusão anterior de que a atribuição de significação aos termos constantes dos textos legais não configura atividade discricionária. Caso descumpridas as obrigações assumidas pelo particular no acordo, o Fisco tem a prerrogativa de retornar ao estado anterior, promovendo a cobrança do débito originalmente lançado, com todas as garantias que lhe são inerentes, pois não houve extinção da obrigação tributária, sem prejuízo de que haja disposições específicas da lei regulamentadora nesse particular. Considerou-se, ainda, ser de suma importância disposição específica do legislador *complementar* no sentido de inclusão da transação como causa suspensiva e/ou interruptiva da prescrição tributária, a fim de evitar que haja a consumação de tal lapso extintivo em caso de descumprimento da avença pelo sujeito passivo.

Assentada a constitucionalidade de eventual lei admitindo a transação tributária e a sua compatibilidade com o interesse público, a pesquisa procurou investigar o *custo-benefício* da adoção do instituto. Ponderou-se que o legislador deve buscar alocar os recursos estatais de modo *eficiente e equitativo* para a máxima realização dos direitos garantidos na CF/88, buscando uma alocação *justa*; e que os custos da busca pela máxima efetividade normativa devem ser considerados, mostrando-se a autocomposição de litígios uma alternativa para o Estado concentrar recursos na repressão de ilícitos de maior relevância.

No que toca às possíveis vantagens econômicas para o Fisco na regulamentação da transação em âmbito federal, o estudo apontou que a perspectiva de recuperação dos créditos tributários da União é substancialmente baixa, pois, no crédito com a mais alta perspectiva de recuperação, a probabilidade de êxito já inicia em apenas 70%; em consequência, concluiu-se que qualquer concessão mútua pelo Fisco de até 30% do valor do crédito já se mostraria financeiramente vantajosa para o Poder Público.

Ainda, a transação tributária não constituiria *incentivo* à prática de atos de corrupção, pois há robustos incentivos legislativos em sentido contrário; inexistente incentivo relevante, que desborde daquele ínsito ao exercício do múnus público, pela mera admissão do instituto. De outro lado, a perspectiva de futuro acordo com o Fisco pode incentivar os contribuintes a instaurar litígios, em vez de efetuar o pagamento do tributo no prazo legal; por essa razão, entenderam-se necessárias algumas medidas para minimizar aludido efeito negativo, tais como a limitação da possibilidade de uso da transação em determinado lapso temporal pelo mesmo sujeito passivo, a inadmissão de composição do litígio quando estiverem presentes condutas que configurem ilícitos penais e o aumento da efetividade da resposta estatal frente o não cumprimento das obrigações tributárias.

Concluiu-se, pois, que todos os aspectos acima apontados devem ser levados em consideração na análise do custo-benefício da transação tributária, tarefa que se mostra complexa diante da dificuldade de conversão das vantagens e desvantagens do instituto em *utilidades* comparáveis entre si. A escolha pela autocomposição em matéria tributária, todavia, pode configurar uma *second best*, diante da impossibilidade de que todos os créditos tributários sejam arrecadados em prazo razoável (*first best*).

Por fim, o trabalho analisou algumas legislações estaduais e municipais que regulamentaram o artigo 171 do CTN, constatando-se que o avanço na matéria ainda é bastante tímido no território nacional.

O estudo demonstrou, portanto, a nosso ver, que a transação em matéria tributária é compatível com o sistema de direito positivo pátrio, podendo atender ao interesse público a depender da forma como for regulamentada. A adoção de um sistema multiportas de solução de conflitos tributários pode ser capaz de permitir ao Poder Público uma maior eficiência no direcionamento dos recursos estatais que hoje são gastos na tentativa de arrecadação de créditos tributários com pouca ou nenhuma perspectiva real de recuperação.

REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, Fernando Dias Menezes de. Mecanismos de Consenso no Direito Administrativo. In: ARAGÃO, Alexandre Santos de; MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. *Direito Administrativo e seus Novos Paradigmas*. Belo Horizonte: Fórum, 2017. p. 325-336.
- AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.
- ARAUJO, Clarice Von Oertzen de Araújo. Da incidência como tradução. In: CARNEIRO, Jerson; HARET, Florence (Coords.). *Vilém Flusser e Juristas – Comemoração dos 25 anos do grupo de estudos de Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Noeses, 2009. p. 155-165.
- _____. O problema do conceito de direito e a crítica ao ontologismo. In: CARVALHO, Paulo de Barros; ROBLES, Gregorio (Coords.). *Teoria Comunicacional do Direito: Diálogo entre Brasil e Espanha*. São Paulo: Noeses, 2011.
- _____. Semiótica e Investigação do Direito. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.); CARVALHO, Aurora Tomazini de (Org.). *Construtivismo Lógico-Semântico*. São Paulo: Noeses, 2014. p. 121-152.
- ARENHART, Sergio Cruz; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. *Código de Processo Civil Comentado*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018.
- ARGUELHES, Diego Werneck; LEAL, Fernando. O argumento das “capacidades institucionais” entre a banalidade, a redundância e o absurdo. *Revista Direito, Estado e Sociedade*, n. 38, p. 6-50, jan./jun. 2011.
- AULETE, Caldas. *Dicionário Contemporâneo da Língua Portuguesa*. v. 5, 2. ed. São Paulo: Delta, 1970.
- ÁVILA, Humberto Bergmann. Legalidade Tributária Multidimensional. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e Limites da Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 279-291.
- _____. Moralidade, Razoabilidade e Eficiência na Atividade Administrativa. *Revista Brasileira de Direito Público – RBDP*, v. 01, n. 01, p. 105-133, abr./jun. 2003.
- _____. Repensando o “princípio da supremacia do interesse público sobre o particular”. *Revista Trimestral de Direito Público*, n. 24, p. 159-180, 1998.
- _____. Segurança Jurídica em Matéria Tributária. *Revista Brasileira de Direito e Finanças Públicas*, n. 64, p. 46-62, set./out. 2017.
- _____. *Teoria da Igualdade Tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Aualizada por Misabel Machado Derzi. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.
- BANCO CENTRAL DO BRASIL. Disponível em: <<https://www.bcb.gov.br/pt-br/#!/n/LEGISLACAO>>. Acesso em: 29 jul. 2018.

BECCARIA, Cesare. *Dos Delitos e das Penas*. Edição eletrônica Ridendo Castigat Mores. Disponível em: <<http://www.dominiopublico.gov.br/download/texto/eb000015.pdf>>. Acesso em: 7 jul. 2018.

BECHO, Renato Lopes. *Lições de Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

BEDAQUE, José Roberto dos Santos. *Efetividade do Processo e Técnica Processual*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

BITENCOURT, Cezar Roberto. Delação premiada na “lava jato” está eivada de inconstitucionalidades. *Revista Consultor Jurídico*, 2014.

BOBBIO, Norberto. *Teoria da Norma Jurídica*. Trad. Ariani Bueno Sudatti, Fernando Paan Baptista. São Paulo: EDIPRO, 2016.

_____. *Teoria do Ordenamento Jurídico*. Trad. Ariani Bueno Sudatti, Fernando Paan Baptista. São Paulo: EDIPRO, 2011.

BORGES, Souto Maior. Princípio da Segurança Jurídica na Criação e Aplicação do Tributo. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 63, p. 206-210, 1993.

BRANDÃO, Luiz Mathias Rocha. Desafios contemporâneos da autocomposição de conflitos tributários e o novo código de processo civil brasileiro. *Revista da PGFN*, ano V, n. 9, p. 57-75, 2016.

BRASIL. ALEP. Disponível em: <http://www.alepe.pe.gov.br/>. Acesso em: 02 ago. 2018.

BRASIL. ALRS. Disponível em: <http://www.al.rs.gov.br/>. Acesso em: 02 ago. 2018.

BRASIL. CÂMARA MUNICIPAL DE BELO HORIZONTE. Disponível em: <https://www.cmbh.mg.gov.br/>. Acesso em: 02 ago. 2018.

BRASIL. CÂMARA MUNICIPAL DE CAMPO GRANDE. Disponível em: <http://www.camara.ms.gov.br/>. Acesso em: 02 ago. 2018.

BRASIL. CONSELHO DA JUSTIÇA FEDERAL. Disponível em: <http://www.cjf.jus.br/cjf/>. Acesso em: 06 ago. 2018.

BRASIL. CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. Disponível em: <http://www.cnj.jus.br/>. Acesso em: 08 ago. 2018.

BRASIL. PREFEITURA DO RECIFE. Disponível em: <http://www2.recife.pe.gov.br/>. Acesso em: 02 ago. 2018.

BRASIL. RECEITA FEDERAL. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/consulta.action>>. Acesso em: 29 jul. 2018.

BRASIL. Tesouro Nacional. *Balanco Geral da União*. Brasília, 2017. Disponível em: <<https://www.tesouro.fazenda.gov.br/pt/-/balanco-geral-da-uniao>>. Acesso em: 30 jul. 2018.

BREYNER, Frederico Menezes; SANTIAGO, Igor Mauler. Eficácia Suspensiva dos Embargos à Execução Fiscal em face do art. 739-A do Código de Processo Civil. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 145, p. 54-69, 2007.

BRITTO, Lucas Galvão de. Sobre o uso de definições e classificações na construção do conhecimento e na prescrição de condutas. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.); BRITTO, Lucas Galvão de (Org.). *Lógica e Direito*. São Paulo: Noeses, 2016. p. 313-355.

BRUYN JR., Herbert Cornelio Pieter de. O direito subjetivo à conciliação no estado democrático de direito e sua aplicabilidade às causas de competência da Justiça Federal. In: GABBAY, Daniela Monteiro; TAKAHASHI, Bruno. *Justiça Federal: inovações nos mecanismos consensuais de conflitos*. Brasília: Gazeta Jurídica, 2014.

CALMON, Petrónio. *Fundamentos da Mediação e da Conciliação*. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

CÂMARA, Jacintho Arruda; SUNDFELD, Carlos Ari. Controle judicial dos atos administrativos: as questões técnicas e os limites da tutela de urgência. *Interesse Público – IP*, Belo Horizonte, ano 4, n. 16, p. 23-38, out./dez. 2002. Disponível em: <<http://www.bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdiCntd=51178>>. Acesso em: 3 maio 2018.

CARRAZZA, Elizabeth Nazar. *IPTU e Progressividade – Igualdade e Capacidade Contributiva*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. A Regra-Matriz como Esquema Lógico de Interpretação dos Textos Jurídicos. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). BRITTO, Lucas Galvão de (Org.). *Lógica e Direito*. São Paulo: Noeses, 2016. p. 391-437.

_____. *Curso de Teoria Geral do Direito*. São Paulo: Noeses, 2014.

CARVALHO, Cristiano. A superação de regras por princípios jurídicos na atividade jurisdicional: um enfoque pela análise econômica do Direito. *Revista de Direito Tributário*, n. 109-110, p. 93-106, 2010.

_____. Direito e economia ou análise econômica do direito. In: CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS – Direito Tributário, linguagem e método: as grandes disputas entre jurisprudência e dogmática na experiência brasileira atual, 2008, São Paulo. *Anais...* São Paulo: Noeses, 2008.

_____. La Tributación Estratégica. Introducción a la Teoría de los Juegos en el Derecho Tributario. *Revista Tributária das Américas*, v. 10, p. 19-37, 2014.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

_____. *Direito Tributário: linguagem e método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015.

_____. Sobre os Princípios Constitucionais Tributários. *Revista de Direito Tributário*, n. 55, p. 143-155, 1991.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Ação Civil Pública – Comentários por Artigo*. 7. ed., rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

_____. *Manual de Direito Administrativo*. 25. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

CASÁS, José Osvaldo. La Transacción y la Transacción en General en el Derecho Comparado. *Revista Internacional de Direito Tributário*, Belo Horizonte: Del Rey, v. 3, p. 73-102, jan./jun. 2005.

CATARINO, João Ricardo; ROSSINI, Guilherme de Mello. A transação tributária e o mito da (in)disponibilidade dos interesses fazendários. *Revista da AGU*, v. 15, n. 2, p. 155-186, 2016.

CONJUR. Consultor Jurídico. Resposta aos comentários tecidos pela Consultoria Jurídica do TCU ao PL nº 7.448/2017. Brasília: Conjur, 2017. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/dl/parecer-juristas-rebatem-criticas.pdf>>. Acesso em: 27 ago. 2018.

CONSELHO DA JUSTIÇA FEDERAL. Centro de Estudos Judiciários. Enunciado nº 53. In: JORNADA – Prevenção e Solução Extrajudicial de Litígios, 1., 22-23 ago. 2016, Brasília. *Anais...* Brasília: CEJ/CJF, 2016. p. 1-24. Disponível em: <<http://www.cjf.jus.br/cjf/corregedoria-da-justica-federal/centro-de-estudos-judiciarios-1/prevencao-e-solucao-extrajudicial-de-litigios/enunciados-aprovados/@@download/arquivo>>. Acesso em: 06 ago. 2018.

CONRADO, Paulo Cesar. *Processo Tributário*. 3. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

COSTA, Jorge Alcides. Decadência, Prescrição e Prescrição Intercorrente em matéria tributária. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 5, n. 21, p. 49-60, 1997.

COUTO E SILVA, Almiro do. O princípio da segurança jurídica (proteção à confiança) no direito público brasileiro e o direito da administração pública de anular seus próprios atos administrativos: o prazo decadencial do art. 54 da lei do processo administrativo da União (Lei nº 9.784/99). *Revista da Procuradoria-Geral do Estado*. Cadernos de Direito Público, Porto Alegre, 2004. p. 33-75.

CUNHA, Leonardo José Carneiro da. DIDIER JR., Leonardo Carneiro da. Ação rescisória e a ação de invalidação de atos processuais prevista no art. 966, §4º, do CPC/2015. *RePro – Revista de Processo*, São Paulo: Thomson Reuters, n. 252, p. 231-241, fev. 2016.

CUNHA, Leonardo José Carneiro da; DIDIER JR., Fredie. *Curso de Direito Processual Civil*. Salvador: JusPodivm, 2012.

DIDIER JR., Fredie. Notas sobre a garantia constitucional do acesso à justiça: o princípio do direito de ação ou da inafastabilidade do poder judiciário. *Revista de Processo*. Versão digital, p. 23-31, 2002.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 28. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

_____. O Princípio da Supremacia do Interesse Público: Sobrevivência diante dos Ideais do Neoliberalismo. In: DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella; RIBEIRO, Carlos Vinicius Alves (Coords.). *Supremacia do Interesse Público e Outros Temas Relevantes do Direito Administrativo*. São Paulo: Atlas, 2010. p. 85-102.

DWORKIN, Ronald. *Levando os Direitos a Sério*. Trad. Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. Suprema Corte. Disponível em: <https://www.supremecourt.gov/>. Acesso em: 29 ago. 2018.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Argumentação Jurídica*. Versão digital. São Paulo: Manole, 2014.

_____. Segurança Jurídica e Normas Gerais Tributárias. *Revista de Direito Tributário*, v. 5, n. 17-18, p. 51-56, 1981.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Novo dicionário Aurélio de língua portuguesa*. 4. ed. Curitiba: Positivo, 2009.

FIGUEIREDO, Lúcia Valle. Controle Jurisdicional da Administração Pública, Belo Horizonte, *Interesse Público – IP*, Belo Horizonte, v. 3, n. 9, jan./mar. 2001. Disponível em: <<http://www.bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdiCntd=51517>>. Acesso em: 3 maio 2018.

_____. Eficácia das decisões dos Tribunais de Contas e das CPMI nos contratos administrativos e nas relações funcionais. *Fórum Administrativo Direito Público*, Belo Horizonte, v. 9, n. 100, jun. 2009. Disponível em: <<http://www.bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdiCntd=57928>>. Acesso em: 17 jun. 2018.

FONSECA, Reynaldo Soares da. A alternativa da conciliação: reflexões sobre o acesso e a saída da justiça federal. In: GABBAY, Daniela Monteiro; TAKAHASHI, Bruno. *Justiça Federal: inovações nos mecanismos consensuais de conflitos*. Brasília: Gazeta Jurídica, 2014. p. 91-108.

FREITAS, Juarez; MOREIRA, Rafael Martins Costa Moreira. Decisões administrativas: conceito e controle judicial da motivação suficiente. *Interesse Público – IP*, Belo Horizonte, v. 17, n. 91, p. 15-26, 2015.

GALINARI, Cledson Moreira. Abordagem Principiológica e Pragmática da Transação Tributária. *Revista Consultor Jurídico*, São Paulo: Conjur, 18 ago. 2006.

GAMA, Tácio Lacerda. *Competência Tributária*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011.

GERSEN, Jacob; VERMEULE, Adrian. Thin Rationality Review. *Michigan Law Review*, v. 114, n. 8, p. 1355-1412, 2016.

GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. Arbitragem e Transação Tributária – Verificação de Compatibilidade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, p. 47-64, 1999.

GOMES, Luiz Flávio. Da transação penal e da suspensão condicional do processo (defesa de um modelo de procedimento abreviado ou sumaríssimo). *Revista dos Tribunais*. Versão digital, v. 692, p. 385-394, 1993.

GRAU, Eros Roberto. *Direito, Conceitos e Normas Jurídicas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.

GUERRERO, Luis Fernando. *Efetividade das Estipulações Voltadas à Instituição dos Meios Multiportas de Solução de Litígios*. 2012. Tese (Doutorado em Direito Processual) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012, p. 30.

GUIBOURG, Ricardo A.; GHIGLIANI, Alejandro M.; GUARINONI, Ricardo V. *Introducción al conocimiento científico*. Buenos Aires: Eudeb, 1994.

HACHEM, Daniel Wunder. *Princípio Constitucional da Supremacia do Interesse Público*. 2011. Dissertação (Mestrado em Direito do Estado) – Faculdade de Direito da Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2011.

HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 23. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

HART, Herbert Lionel Adolphus. *O Conceito de Direito*. Trad. Antônio de Oliveira Sette-Câmara. São Paulo: Martins Fontes, 2012.

HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro de Salles. *Dicionário Houaiss da língua portuguesa*. Rio de Janeiro: Objetiva, 2009.

JUSTEN FILHO, Marçal. Conceito de Interesse Público e a "Personalização" do Direito Administrativo. *Revista Trimestral de Direito Público*, n. 26, p. 115-136, 1999.

KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Trad. João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

LIMA, Ruy Cirne. *Princípios de Direito Administrativo*. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982.

LIPSEY, Richard G.; LANCASTER, Kelvin. The General Theory of Second Best. *The Review of Economics Studies*, London, v. 24, p. 11-32, 1956-1957.

MACHADO, Hugo de Britto. A Transação no Direito Tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 75, p. 60-70, dez. 2001.

_____. Confissão e Transação no Direito Tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 159, p. 31-40, 2008.

_____. Processo Administrativo Tributário: Eficiência e Direitos Fundamentais do Contribuinte. In: CAMPOS, Marcelo (Coord.). *Direito Processual Tributário: a dinâmica da interpretação: estudos em homenagem ao Professor Djalma Campos*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008. p. 51-82.

_____. Transação e arbitragem no âmbito tributário. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco. *Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mario da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Fórum, 2008. p. 111-135.

MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. Propriedade industrial: boa-fé objetiva: proteção da confiança: proibição do venire contra factum proprium no processo: dever de não conhecer do recurso. *Revista Brasileira de Direito Processual –RBDPro*, Belo Horizonte, v. 16, n. 61, p. 181-193, jan./mar. 2008. Disponível em: <<http://www.bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdiCntd=52652>>. Acesso em: 19 jun. 2018.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Incentivos onerosos e não onerosos na lei de responsabilidade fiscal. In: SCAFF, Fernando Facury; CONTI, José Maurício (Coords.). *Lei de Responsabilidade Fiscal: 10 anos de vigência – questões atuais*. Florianópolis: Conceito, 2010. p. 29-37.

_____. Princípio da Eficiência em Matéria Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Princípio da Eficiência em Matéria Tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006. p. 29-49.

_____. Os Fundamentos Constitucionais da Lei de Responsabilidade Fiscal nº 101/2000. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Aspectos Relevantes da Lei de Responsabilidade Fiscal*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 163-176

_____. Transação tributária realizada nos exatos termos do artigo 171 do Código Tributário Nacional – Inteligência do dispositivo – Prevalência do interesse público e acordo envolvendo prestação de serviços e fornecimento de material – Rigoroso cumprimento da legislação complementar federal e municipal – Opinião legal. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco. *Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mario da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Fórum, 2008. p. 373-382.

MAZZILLI, Hugo Nigro. *O Inquérito Civil – Investigações do Ministério Público, compromissos de ajustamento e audiências públicas*. 3. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2008.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

_____. MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Discricionariedade Administrativa. *Revista Trimestral de Direito Público*, São Paulo: Malheiros, n. 60, p. 104-114, 2007.

_____. *Grandes temas de direito administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2009.

_____. Juízo Liminar Poder-Dever de Exercício do Poder Cautelar nessa Matéria. *Memória Revista Trimestral de Direito Público*, p. 181-191, 2015.

MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. *Princípios Gerais de Direito Administrativo*. v. 1. Rio de Janeiro: Forense, 1968.

MIRANDA, Pontes de. *Tratado de Direito Privado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.

MORAES, Alexandre De. Princípio da eficiência e controle jurisdicional dos atos administrativos discricionários. *Revista de Direito Administrativo*, n. 243, p. 13-28, 2006.

MORAIS, Carlos Yuri Araújo. Transação e arbitragem em matéria tributária: a experiência estrangeira e sua aplicabilidade ao direito brasileiro. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco. *Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mario da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Fórum, 2008. p. 483-503.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. Discricionariedade administrativa das autoridades reguladoras e aplicação das normas punitivas. *Fórum Administrativo - FA*, Belo Horizonte, ano 10, n. 115, set. 2010, p. 02. Disponível em: <<http://www.bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdiCntd=69248>>. Acesso em: 3 maio 2018.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. Novos Institutos Consensuais da Ação Administrativa. *Revista de Direito Administrativo*, n. 231, p. 129-156, jan./mar. 2003.

OLIVEIRA, Gustavo Justino de; SCHWANKA, Cristiane. A administração consensual como a nova face da administração pública no séc. XXI: fundamentos dogmáticos, formas de expressão e instrumentos de ação. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo*, n. 104, p. 303-322, jan./dez. 2009.

OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de Oliveira. *A Transação em Matéria Tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil*. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

PISCITELLI, Tathiane dos Santos. Arbitragem no direito tributário: uma demanda do estado democrático de direito. In: PISCITELLI, Tathiane dos Santos; MASCITTO, Andréa; MENDONÇA, Priscilla Faricelli de (Coords.). *Arbitragem tributária: desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa*. São Paulo: Thomson Reuters, 2018. p. 123-134.

_____. A natureza da dogmática jurídica como ciência prática e construtivista. In: ROBLES, Gregorio; CARVALHO, Paulo de Barros (Coords.). *Teoria Comunicacional do Direito: Diálogo entre Brasil e Espanha*. São Paulo: Noeses, 2011.

REICHELDT, Luis Alberto. O direito fundamental à inafastabilidade do controle jurisdicional e sua densificação no Novo CPC. *Revista de Processo*. Versão digital, p. 41-58, 2016.

REIS, Élcio. Transação do Crédito Tributário e a Procuradoria Geral. *Revista Jurídica da Procuradoria-Geral da Fazenda Estadual*, n. 31, p. 09-29, jul./set. 1998.

RIBAS, Antonio Souza. Arbitragem como meio alternativo na solução de controvérsias tributárias. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 13, n. 60, p. 223-247, 2005.

RIO DE JANEIRO. ALERJ. Disponível em: <<http://www.alerj.rj.gov.br/>>. Acesso em: 01 ago. 2018.

ROSA, Christian Fernandes Gomes da. *Eficiência como axioma da teoria econômica do direito*. 2008. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.

ROSS, Alf. *Direito e Justiça*. Trad. Edson Bini. 2. ed. Bauru: Edipro, 2007.

SALLES, Carlos Alberto de. A indisponibilidade e a solução consensual de controvérsias. In: GABBAY, Daniela Monteiro; TAKAHASHI, Bruno (Orgs.). *Justiça Federal: inovações nos mecanismos consensuais de conflitos*. Brasília: Gazeta Jurídica, 2014. p. 209-227.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2010.

SARMENTO, Daniel. Interesses públicos vs. Interesses Privados na Perspectiva da Teoria e da Filosofia Constitucional. In: SARMENTO, Daniel (Org.). *Interesses Públicos versus Interesses Privados: Desconstruindo o Princípio de Supremacia do Interesse Público*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010. p. 23-117.

SCAFF, Fernando Facury. Refis é uma transação tributária e não uma renúncia fiscal. *Revista Consultor Jurídico*, 02 dez. 2014.

SHAVELL, Steven. Law versus Morality as Regulators of Conduct. *Discussion Paper*, Harvard Law School, n. 340, Nov. 2001, p. 09-10. Disponível em: <http://www.law.harvard.edu/programs/olin_center/>. Acesso em: 14 jul. 2018.

SILVA, Oscar Joseph de Plácido e. *Vocabulário Jurídico*. Atualizado por Nagib Slaib Filho e Priscila Vasques Gomes. 31. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

SUNSTEIN, Cass; VERMEULE, Adrian. Interpretation and Institutions. *Public Law Research Paper*, Chicago: University of Chicago, n. 28, p. 14-29, 2002, p. 23. Disponível em: <<http://www.law.uchicago.edu/academics/publiclaw/index.html>>. Acesso em: 30 ago. 2018.

THE ECONOMIST. *Making the second best of it*. London, Aug. 21st 2007. Disponível em: <<https://www.economist.com/free-exchange/2007/08/21/making-the-second-best-of-it>>. Acesso em: 29 ago. 2018.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. Ação Rescisória no NCPC: decisão homologatória de autocomposição. Procedimentos contencioso e de jurisdição voluntária. *Revista Brasileira de Direito Processual – RBDPro*, Belo Horizonte, ano 24, n. 96, p. 105-130, 2016.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A Prova no Direito Tributário*. Versão digital. São Paulo: Noeses, 2012.

TORRES, Heleno Taveira. Transação, arbitragem e conciliação judicial como medidas alternativas para resolução de conflitos entre administração e contribuintes: simplificação e eficiência administrativa. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, v. 1, n. 2, mar./abr. 2003. Disponível em: <<http://www.bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdiCntd=12926>>. Acesso em: 6 fev. 2018.

_____. Transação em matéria tributária e a nova execução fiscal administrativa. *Revista de Estudos Tributários*, v. 11, número especial, p. 49-71, 2011.

_____. Princípios da segurança jurídica e transação em matéria tributária. Os limites da revisão administrativa dos acordos tributários. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco. *Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mario da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 299-330.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 15. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

_____. Transação, conciliação e processo tributário administrativo equitativo. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco. *Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mario da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 107. p. 89-110.

VARIAN, Hal R. *Microeconomia*. Trad. Maria José Cuhlar Monteiro. Rio de Janeiro: Campus, 2003.

VENOSA, Silvio de Salvo. *Direito civil: teoria geral das obrigações e teoria geral dos contratos*. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

VILANOVA, Lourival. *As Estruturas Lógicas e o Sistema de Direito Positivo*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2010.

XAVIER, Alberto. *Do lançamento no direito tributário brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

_____. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.