

UNIVERSIDADE REGIONAL INTEGRADA DO ALTO URUGUAI E DAS MISSÕES
– *CAMPUS* SANTO ÂNGELO
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO – MESTRADO

A TRANSAÇÃO COMO FORMA ALTERNATIVA DE RESOLUÇÃO DE CONFLITO
EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

CIDINEI BOGO CHATT

SANTO ÂNGELO
2011

CIDINEI BOGO CHATT

A TRANSAÇÃO COMO FORMA ALTERNATIVA DE RESOLUÇÃO DE CONFLITO
EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Dissertação de Mestrado em Direito para obtenção do título de Mestre em Direito, Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões – URI – *Campus* de Santo Ângelo, Departamento de Ciências Sociais Aplicadas, Programa de Pós-Graduação em Direito – Mestrado.

ORIENTADOR: Prof. Dr. Paulo Vanderlei Vargas Groff

SANTO ÂNGELO
2011

CIDINEI BOGO CHATT

A TRANSAÇÃO COMO FORMA ALTERNATIVA DE RESOLUÇÃO DE CONFLITO
EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Dissertação de Mestrado submetido à Comissão Julgadora do Programa de Pós-Graduação em Direito – Mestrado da Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões – *Campus* de Santo Ângelo como parte dos requisitos necessários à obtenção do Grau de Mestre em Direito, Área de Concentração: Direitos Especiais, Linha de Pesquisa: II – Cidadania e Novas Formas de Solução de Conflitos.

Comissão Julgadora:

Prof. Paulo Vanderlei Vargas Groff, Doutor em Direito
Orientador

Prof. Florisbal de Souza Del’Olmo, Doutor em Direito
Examinador

Profa. Vânia Beatriz Rey Paz, Doutora em Direito
Examinadora

Santo Ângelo, 17 maio de 2011.

Dedico a realização deste trabalho a Deus, pois sem Ele, nada seria possível; a minha esposa Marcia e aos meus filhos Priscilla, Halysson e Fernanda, pelo amor, paciência, apoio e tempo roubado; aos meus pais Santos e Marlene Chatt; em memória, aos meus avôs Calisto e Olga Bogo, Antônio e Maria Chatt; ao meu orientador e professores do curso de mestrado; e aos amigos que fiz na Procuradoria-Seccional da Fazenda Nacional em Santo Ângelo.

AGRADECIMENTO

A Deus, por ter me proporcionado a vida e por ser meu refúgio, fortalecendo-me em todas as ocasiões e aliviando-me as angústias. Acima de tudo, por fazer renascer a paz e o equilíbrio que precisei nos momentos mais difíceis da vida.

Aos meus pais, irmãs, minha esposa Márcia, meus filhos e a toda minha família que, com muito carinho e apoio, não mediram esforços para que eu galgasse mais esta etapa de minha vida.

Ao professor orientador Dr. Paulo Vanderlei Vargas Groff pela dedicação, paciência e ensinamentos que tornaram possível a conclusão desta dissertação.

A todos os professores e servidores do curso de mestrado da Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões – *Campus* Santo Ângelo, que foram tão importantes na minha vida acadêmica.

Aos amigos que fiz no curso de mestrado, pois no transcorrer de 1 (um) ano de convivência todos se revelaram pessoas incríveis, com quem sempre pude contar.

Aos procuradores, servidores, estagiários e terceirizados que comigo labutaram enquanto estive lotado na Procuradoria-Seccional da Fazenda Nacional em Santo Ângelo.

E a todos aqueles que contribuíram direta ou indiretamente para realização deste trabalho e que por ventura não foram contemplados nesses singelos agradecimentos.

Acho que o grande mérito dessas soluções alternativas é, principalmente, o desarmamento dos espíritos nos conflitos sociais. Vamos estimular cada vez mais o diálogo, a negociação.

Carlos Eduardo Caputo Bastos

ROL DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADCT Ato das Disposições Constitucionais Transitórias

ADI Ação Direta de Inconstitucionalidade

AGU Advocacia-Geral da União

AI Agravo de Instrumento

AMS Apelação em Mandado de Segurança

art. Artigo

arts. Artigos

CARF Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

CC Código Civil

c/c combinado com

CF Constituição Federal

Cf. Confira-se

CGTC Câmara-Geral de Transação e Conciliação

Coord. Coordenador

CPC Código de Processo Civil

CTN Código Tributário Nacional

DJ Diário da Justiça

DJU Diário da Justiça da União

EC Emenda Constitucional

Etc. Et Cetera

Et seq. Et sequentia

IBET Instituto Brasileiro de Estudos Tributários

Ibid. Ibidem

Id. Idem

LC Lei Complementar

LEF Lei de Execução Fiscal

LRF Lei de Responsabilidade Fiscal

MI Mandado de Injunção

Min. Ministro

MF Ministério da Fazenda

MS Mandado de Segurança

n. número

n.j. norma jurídica

Op. cit. opus citatum

Org. Organizador

PGFN Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional

RABDC Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional

RDA Revista de Direito Administrativo

RDCI Revista de Direito Constitucional e Internacional

RDDT Revista Dialética de Direito Tributário

RDT Revista de Direito Tributário

RDT-APET Revista de Direito Tributário da Associação Paulista de Estudos Tributários

RE Recurso Extraordinário

Rel. Relator

REsp Recurso Especial

RFDT Revista Fórum de Direito Tributário

RT Revista dos Tribunais

RTFP Revista Tributária e de Finanças Públicas

SRFB Secretaria da Receita Federal do Brasil

STF Supremo Tribunal Federal

STJ Superior Tribunal de Justiça

Trad. Tradutor

UNAFISCO Sindicato Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal

v.g. verbi gratia

vs. versus

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	13
CAPÍTULO 1 - FORMAS ALTERNATIVAS DE RESOLUÇÃO DE CONFLITOS	21
1.1 Instituto da Mediação.....	22
1.1.1 CARACTERÍSTICAS E VANTAGENS DA MEDIAÇÃO.....	25
1.1.2 FORMAÇÃO DO MEDIADOR	28
1.2 Instituto da Conciliação.....	30
1.2.1 OBJETIVOS, CARACTERÍSTICAS E VANTAGENS DA CONCILIAÇÃO	32
1.2.2 MODALIDADES DE CONCILIAÇÃO.....	33
1.2.2.1 Conciliação Extrajudicial.....	33
1.2.2.2 Conciliação Judicial	34
1.3 Instituto da Arbitragem	37
1.3.1 EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO INSTITUTO DA ARBITRAGEM.....	39
1.3.2 CARACTERÍSTICAS E VANTAGENS DO INSTITUTO DA ARBITRAGEM	40
1.3.3 POSITIVAÇÃO DO INSTITUTO DA ARBITRAGEM	42
1.3.3.1 Convenção de Arbitragem	43
1.3.3.2 Cláusula Compromissória.....	44
1.3.3.3 Compromisso Arbitral	45
1.4 Instituto da Transação.....	46
1.4.1 NATUREZA JURÍDICA DA TRANSAÇÃO	47
1.4.2 ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DA TRANSAÇÃO	48
1.4.3 PRINCIPAIS CARACTERÍSTICAS DA TRANSAÇÃO.....	50
1.4.4 MODALIDADES DE TRANSAÇÃO	51
1.4.4.1 Transação Judicial.....	52
1.4.4.2 Transação Extrajudicial	53
1.4.5 OBJETOS DA TRANSAÇÃO	54
1.4.6 EFEITOS JURÍDICOS DA TRANSAÇÃO	55
CAPÍTULO 2 - PROJETO DE LEI GERAL DE TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	57
2.1 Transação Tributária	58
2.1.1 REQUISITOS GERAIS PARA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA	58
2.1.2 CABIMENTO DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	60
2.1.3 MODALIDADES DE TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	61
2.1.3.1 Transação em Processo Judicial	61
2.1.3.2 Transação em Insolvência Civil, Recuperação Judicial e Falência	62
2.1.3.3 Transação por Recuperação Tributária	63
2.1.3.4 Transação Administração por Adesão	64
2.1.4 MATÉRIAS EXCLUÍDAS DA TRANSAÇÃO	65
2.1.5 CONCESSÕES REALIZADAS PELA FAZENDA NACIONAL.....	66
2.1.6 ÓRGÃOS INTERVENIENTES	67
2.1.7 INTEGRANTES DA CÂMARA-GERAL DE TRANSAÇÃO E CONCILIAÇÃO E DAS CÂMARAS DE TRANSAÇÃO E CONCILIAÇÃO.....	68
2.2 Argumentos Favoráveis a Transação Tributária	70
2.3 Argumentos Contrários a Transação Tributária	72
2.4 Transação ou Remissão e Anistia	76
2.5 Transação Tributária e a Lei da Responsabilidade Fiscal.....	79
2.6 Experiências Estrangeiras.....	81
2.6.1 EXPERIÊNCIA ITALIANA	82

2.6.2 EXPERIÊNCIA FRANCESA.....	84
2.6.3 EXPERIÊNCIA ESPANHOLA	85
2.6.4 EXPERIÊNCIA ALEMÃ.....	87
2.6.5 EXPERIÊNCIA NORTE AMERICANA	88
2.6.6 EXPERIÊNCIA MEXICANA.....	90
2.6.7 EXPERIÊNCIA CHILENA	91
2.6.8 EXPERIÊNCIA URUGUAIA	92
2.6.9 EXPERIÊNCIA BRITÂNICA.....	92
CAPÍTULO 3 - TRANSAÇÃO COMO FORMA ALTERNATIVA DE RESOLUÇÃO DE CONFLITO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA	94
3.1 Conceito de Transação Tributária	94
3.2 Requisitos para Transação Tributária	96
3.2.1 EXISTÊNCIA DE LEI AUTORIZATIVA	96
3.2.2 CONDIÇÕES ESTABELECIDAS EM LEI.....	98
3.2.3 CONCESSÕES MÚTUAS	99
3.2.4 TERMINAÇÃO DO LITÍGIO.....	100
3.2.5 EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	101
3.2.6 INDICAÇÃO POR LEI DA AUTORIDADE COMPETENTE.....	101
3.3 Regulamentação do Instituto Transação em Matéria Tributária por Unidades da Federação.....	102
3.4 Transação Tributária X Princípios Constitucionais.....	110
3.4.1 PRINCÍPIOS	111
3.4.2 PRINCÍPIO DA IGUALDADE OU ISONOMIA	113
3.4.3 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE.....	116
3.4.4 PRINCÍPIO DA IMPESSOALIDADE.....	120
3.4.5 PRINCÍPIO DA MORALIDADE.....	123
3.4.6 PRINCÍPIO DA PUBLICIDADE	125
3.4.7 PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA	128
3.4.8 PRINCÍPIO DA INDISPONIBILIDADE DO INTERESSE PÚBLICO	132
3.4.9 PRINCÍPIO DA RAZOABILIDADE	138
3.4.10 PRINCÍPIO DA PRATICABILIDADE.....	146
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	152
REFERÊNCIA DAS FONTES CITADAS.....	164
ANEXOS.....	177

RESUMO

A presente dissertação tem como objetivo analisar a aplicação do instituto da transação como forma alternativa de resolução de conflito em matéria tributária. Para isso, nosso estudo se desenvolverá em cinco etapas. Primeiramente o trabalho apresenta a introdução, trazendo o tema da pesquisa e sua abordagem relacionada à cobrança dos créditos tributários e suas consequências, bem como a justificativa, a problemática, as hipóteses, os objetivos gerais e específicos, a metodologia empregada e a organização estrutural do trabalho. No capítulo um, apresentam-se as condições teóricas de sustentação dos meios alternativos, não judiciais, de resolução de conflito, sua evolução e viabilidade para dar resolução aos conflitos de natureza tributária. No capítulo dois, analisam-se as possibilidades do projeto de lei que dispõe sobre a aplicação do instituto da transação em matéria tributária se tornar um instrumento alternativo de composição de controvérsias tributárias, apresentando-se argumentos favoráveis e contrários à aplicação do citado instituto na cobrança do crédito tributário, bem como, diferencia-se transação, remissão e anistia, trazendo-se à colação experiências estrangeiras. No capítulo três, aborda-se o instituto da transação previsto no Código Tributário Nacional, traçando-se um paralelo entre o projeto de lei de transação tributária e os princípios constitucionais, concluindo-se que o uso do instituto da transação como forma alternativa de resolução de conflito em matéria tributária não ofende os princípios constitucionais. O trabalho procura demonstrar que a aplicação do instituto da transação em matéria tributária permitirá que se alcance maior eficiência na cobrança do crédito tributário, diminuindo-se a litigiosidade e consequentemente fazendo surgir uma nova relação entre a Administração Pública e os contribuintes. Nas considerações finais, conclui-se que o instituto da transação é apenas mais uma ferramenta posta a disposição da Administração Pública na cobrança do crédito tributário, devendo ser aplicado com cautela e sob os ditames legais e constitucionais.

Palavras-Chave: Direito Tributário. Transação. Legalidade. Eficiência. Praticabilidade.

RESUMEN

Esta tesis tiene como objetivo analizar la aplicación del instituto de la transacción como una forma alternativa de resolución de conflictos en materia tributaria. Para ello, nuestro estudio se desarrollará en cinco etapas. Primero, el trabajo se presenta la introducción, con lo que el tema de la investigación y el enfoque relativo a la recuperación de los créditos fiscales y sus consecuencias, así como la justificación, los problemas, las hipótesis, las metas y objetivos, la metodología empleada y la organización estructural de la obra. En el capítulo uno, se presenta el soporte teórico de los medios alternativos, no judiciales, la resolución de los conflictos, su evolución y la viabilidad de dar la resolución de los litigios fiscales. En el capítulo dos, se examinan las posibilidades del proyecto de ley que prevé la aplicación del instituto de asuntos impuesto sobre las transacciones convertirse en un instrumento alternativo de composición de controversias fiscales, presentando argumentos a favor y en contra de la aplicación de dicho instituto a cargo crédito fiscal, y se diferencia de transacción, el perdón y la amnistía, trayendo a colación la experiencia extranjera. En el capítulo tres, las direcciones del Instituto de la transacción en virtud del Código Fiscal de la Nación, trazando un paralelo entre el impuesto sobre las transacciones proyecto de ley y los principios constitucionales, concluyendo que el uso de la institución de la transacción como una forma alternativa de resolución de conflicto en el impuesto no ofende los principios constitucionales. El documento demuestra que la aplicación del instituto de asuntos impuesto sobre las transacciones que lograr una mayor eficiencia en la recolección del crédito fiscal, la disminución de los litigios y así lograr una nueva relación entre la administración pública y los contribuyentes. En observaciones finales, concluye que el instituto de la transacción es sólo una herramienta más a disposición de la Administración Pública en la recogida del crédito fiscal, se debe aplicar con precaución y bajo los dictados de la legal y constitucional.

Palabras clave: Derecho Tributario. Transacción. Legalidad. Eficiencia. Aplicación en la Práctica.

INTRODUÇÃO

A presente dissertação tem como objeto de estudo a aplicação do instituto da transação como forma alternativa de resolução de conflito em matéria tributária.

O objetivo institucional a ser alcançado com o trabalho é a obtenção do título de Mestre em Direito pelo Programa de Mestrado da Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões – *Campus* Santo Ângelo.

O objetivo geral é analisar a legalidade/constitucionalidade quanto à aplicação do instituto da transação como forma alternativa de resolução de conflito em matéria tributária.

Os objetivos específicos são apresentar as condições teóricas de sustentação dos meios alternativos de resolução de conflito; analisar as possibilidades de o projeto de lei que dispõe sobre transação se tornar um instrumento alternativo de composição de controvérsias tributárias; e demonstrar que o uso da transação como forma alternativa de resolução de conflito em matéria tributária não ofende os princípios constitucionais.

O marco teórico da pesquisa tem por base o instituto da transação e a legalidade quanto a sua aplicação em matéria tributária.

Sobre o tema, recentemente o Presidente da República encaminhou ao Congresso Nacional projeto de lei que visa disciplinar a aplicação do instituto da transação em matéria tributária, autuado sob o n. 5.082/2009. Citado projeto de lei faz parte do 2º Pacto Republicano que prevê uma série de ações e propostas legislativas para tornar a Justiça mais eficiente e célere.

Por conseguinte, cabe registrar que o modelo brasileiro de cobrança dos créditos públicos é regido unicamente pela Lei n. 6.830/1980, a qual dispõe sobre a cobrança judicial da dívida ativa da Fazenda Pública.

Depreende-se da leitura da citada lei que todo processo de execução fiscal, desde o seu início, com a citação do contribuinte, até a sua conclusão, deve obrigatoriamente ser conduzido pelo Juiz.

Desse modo, infere-se que o modelo que atualmente vige para cobrança dos créditos públicos é centrado unicamente na atuação do Poder Judiciário. Ou seja, a resolução dos litígios tributários é vista unicamente pela via judicial. Dá-se ênfase ao litígio e não a pacificação.

Entretanto, chegou-se a um ponto em que o Poder Judiciário não dá mais conta da grande demanda existente na área da execução fiscal, bem como o atual modelo de tributação brasileira, no que tange à arrecadação fiscal, dá sinais claros de estagnação e esgotamento, principalmente quando se constata que boa parte da dívida ativa tributária não consegue ser efetivamente cobrada e carreada para os cofres públicos.¹

Nesse sentido, cabe registrar que o estoque de créditos da União ultrapassa a cifra astronômica de 880 bilhões de reais² e que menos de 2% (dois por cento) consegue ser cobrado anualmente³, bem como o número de execuções fiscais equivale a mais de 50% dos processos judiciais existentes em curso no âmbito do Poder Judiciário Estadual e 36,8% na Justiça Federal.⁴

Cabe esclarecer que essa percentagem é uma média, pois no Estado de São Paulo as execuções fiscais representam 80% dos processos em andamento, no Estado de Santa Catarina são 70%.⁵

¹ Nesse sentido, cabe trazer à colação a manifestação de Flávio Romero de Oliveira Castro Lessa: “O atual estágio da tributação no Brasil, no que tange à arrecadação e à justiça fiscal, dá sinais claros de estagnação e esgotamento, principalmente quando se verifica que boa parte da Dívida Ativa Estatal não consegue ser efetivamente cobrada e carreada aos cofres públicos, seja pela ineficiência atribuída à morosidade do Poder Judiciário no processamento das execuções fiscais, seja pela própria ineficiência e falta de estrutura administrativa, ou, ainda, pelo próprio contexto fático atual a partir do qual se observa uma verdadeira enxurrada de diplomas normativos sendo editados a cada instante, tornando mais complexo (e confuso) o sistema tributário brasileiro, contribuindo para um crescimento cada vez maior e variado do número de contribuintes, dentre os quais, alguns muitos se revelando, infelizmente, sonegadores contumazes”. LESSA, Flávio Romero de Oliveira Castro. **Breves considerações acerca da viabilidade de se utilizar a transação no Direito Tributário**. Jus Navigandi, Teresina, ano 13, n. 1752, 18 abr. 2008. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/11169>>. Acesso em: 31 dez. 2010.

² O diretor do Departamento de Gestão da Dívida Ativa da União, Paulo Ricardo de Souza Cardoso, em Reunião Técnica do Departamento de Gestão da Dívida Ativa da União, realizada em 14/04/2011, na cidade de Porto Alegre, informou que o estoque dos créditos da União alcança a cifra 870 bilhões

³ Idem.

⁴ A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional em números no ano de 2010. Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/noticias/PGFN%20EM%20NUMEROS%20-%202010.pdf>>. Acesso em: 08 mai. 2011.

⁵ PEREIRA, Robson. **Execução fiscal é um sistema caro lento e ineficiente**. Consultor Jurídico, 09 mai. 2011. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2011-mai-09/letras-juridicas-execucao-fiscal-sistema-carolento-ineficiente>. Acesso em: 12 mai. 2011.

Outro dado interessante e preocupante citado pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional Luís Inácio Lucena Adams é de que no âmbito da PGFN, em média, a fase administrativa dura 4 (quatro) anos, enquanto a fase judicial leva 12 (doze) anos para ser concluída, o que explica em boa medida a baixa satisfação da execução forçada.⁶

Diante desses dados, conclui-se que o modelo atual de cobrança dos créditos públicos não se sustenta por três motivos: sobrecarga do Poder Judiciário, morosidade na resolução dos litígios e resultados irrisórios em termos de arrecadação. Os números aqui apresentados deixam assustados qualquer um que com eles se depara. Torna-se claro que algo precisa ser realizado com a máxima urgência para mudar esta triste realidade.

Sob tal perspectiva, cabe assinalar que o preâmbulo da Constituição Federal de 1988 dispõe expressamente que a República Federativa do Brasil está comprometida, tanto na ordem interna como internacional, em contribuir com a solução pacífica das controvérsias.⁷ Por sua vez, o inciso VII do art. 4º da mesma Carta Magna assevera: “A República Federativa do Brasil rege-se nas suas relações internacionais pelos seguintes princípios: VII – solução pacífica dos conflitos;”.

Assim, pode-se afirmar que a litigiosidade é antagônica à finalidade e aos princípios esculpidos na Constituição Federal, na medida em que não contribui em nada para uma sociedade fraterna e fundada na harmonia social.

Todavia, mesmo havendo previsão constitucional de solução pacífica dos conflitos, registre-se que não há no âmbito interno, legislação prevendo meios alternativos e instrumentos eficazes que conduzam à solução pacífica e que dispensem a judicialização nos casos de cobrança do crédito público da União.

Cumprir destacar que boa parte da culpa do que vem acontecendo é das próprias instituições de ensino jurídico, com algumas exceções, pois estas não incentivam e

⁶ ADAMS, Luís Inácio Lucena. **Ofício nº 624/PGFN-PG, de 14 de março de 2007**. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/portugues/releases/2007/r150307d-oficio-624-PGFN.pdf>>. Acesso em: 11 jan. 2011.

⁷ O preâmbulo da Constituição Federal do Brasil de 1988 estabelece: “Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembléia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL”.

nem fazem constar em suas respectivas grades curriculares as disciplinas que propõem soluções alternativas para os conflitos, tais como a transação, a mediação, a conciliação ou a arbitragem.

Ao contrário, pois tais instituições enaltecem a solução litigiosa do conflito, fazendo apologia de técnicas e defesa perante as varas e tribunais. Assim, o profissional do direito é treinado para ver na outra parte um adversário, o qual deve ser combatido a todo custo e com todas as armas.

Possivelmente essa seja uma das principais causas para a demora na solução do processo judicial. Na maioria dos casos, o processo é usado como meio procrastinatório. Muitas vezes, os advogados valem-se do processo para uma disputa intelectual de vaidades, em que a solução final é postergada indefinidamente através de infundáveis recursos protelatórios.

Outros fatores que advogam contra a judicialização é o alto custo financeiro do processo e a demora em ter uma solução definitiva para o caso, pois, como dito alhures, os recursos protelatórios são infundáveis e as sentenças, em sua grande maioria, não trazem a paz social.

Nesse sentido, vê-se a importância do instituto da transação como forma alternativa de resolução dos litígios judiciais e extrajudiciais. A aplicação do citado instituto vem ao encontro da principal diretriz do Estado Brasileiro que é a busca da solução pacífica para os conflitos.

Inclusive, já existe previsão legal para uso do instituto da transação como forma de extinção do crédito tributário e terminação do litígio, faltando somente a lei que regulamente a matéria.

Assim é que o art. 156, inciso III, do CTN dispõe que a transação extingue o crédito tributário. Mais adiante, o art. 171 do suso diploma legal assevera: “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 conseqüentemente extinção do crédito tributário”.

Portanto, pode-se dizer que o projeto de Lei n. 5.082/2009 que trata da transação tributária tem apenas por escopo dar aplicabilidade aos mandamentos esculpido nos arts. 156, inciso III e 171, do CTN.

Partindo-se dessa quadra, cabe registrar que o escopo do projeto de lei de transação tributária é o de constituir nova relação entre a administração tributária e os contribuintes, possibilitando-se, mediante acordo, a extinção dos litígios e uma aplicação mais homogênea da legislação tributária.

De outra parte, vale destacar, ainda, que a morosidade na resolução dos litígios tributários produz graves distorções nos mercados econômicos, sendo profundamente danoso para a livre concorrência. Ou seja, as empresas que honram pontualmente as suas obrigações com o Fisco, veem-se, muitas vezes, na situação de concorrerem com outras que protraem no tempo o pagamento dos tributos por meio de discussões administrativas e judiciais meramente protelatórias.⁸

Ademais, a concretização das medidas previstas no projeto de lei de transação tributária em comento aumentará a eficácia do sistema arrecadatário, bem como o conflito tributário será resolvido em menor prazo, o que tornará, para o contribuinte, mais vantajosa a transação do que apostar em intermináveis discussões judiciais.

O próprio fato de possibilitar o desafogamento do Poder Judiciário já justificaria os estudos a respeito da aplicação do instituto da transação em matéria tributária. Cabe Lembrar que justiça tardia não passa de “arrematada injustiça”, nas palavras de Ruy Barbosa.

Assim, a efetiva utilização da transação em matéria tributária poderá trazer muitos efeitos positivos para a sociedade em geral. A saber: aliviar a sobrecarga de trabalho por qual vem passando o Poder Judiciário; diminuição pela procura das instâncias administrativas de julgamento; diminuição da litigiosidade na aplicação da legislação

⁸ MARTINS FILHO, Luiz Dias; ADAMS, Luis Inácio Lucena. A transação no Código Tributário Nacional (CTN) e as novas propostas de lei autorizativa. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco. **Transação e arbitragem no âmbito tributário**. Belo Horizonte: Fórum, 2008. p. 37

tributária; favorecimento de uma maior eficiência na arrecadação dos tributos; e aumento no cumprimento voluntário das obrigações tributárias.

Destarte, conclui-se que a finalidade da transação tributária é tornar factível a arrecadação, evitando o desperdício de esforços administrativos, em situações de incertezas, além de aproximar Fisco e contribuintes, diminuindo a litigiosidade e a insegurança na tributação.

Todavia, na aplicação do instituto da transação em matéria tributária devem ser obrigatoriamente observados e cumpridos os princípios constitucionais da igualdade, da legalidade, da impessoalidade, da moralidade, da publicidade, da eficiência, da indisponibilidade do interesse público, da razoabilidade e da praticabilidade.

Enfim, a ideia fundamental que norteia a presente dissertação encontra-se na convicção de que a efetiva utilização da transação em matéria tributária permitirá o desafogamento do Poder Judiciário, bem como estimulará o cumprimento voluntário das obrigações e permitirá o aumento na arrecadação dos tributos de forma voluntária, dando-se assim, cumprimento ao mandamento constitucional da eficiência.

O relatório da pesquisa será apresentado em 3 (três) capítulos. Para tanto, principia-se, no Capítulo 1, apresentando-se as condições teóricas de sustentação dos meios alternativos, não judiciais, de resolução de conflito, sua definição, evolução, natureza jurídica, elementos constitutivos, objetivos, efeitos jurídicos e viabilidade para dar resolução aos conflitos de natureza tributária.

No Capítulo 2, analisam-se as possibilidades de o projeto de lei que dispõe sobre a aplicação do instituto da transação em matéria tributária se tornar um instrumento alternativo de composição de controvérsias tributárias, apresentando-se argumentos favoráveis e contrários à aplicação do citado instituto na cobrança do crédito tributário, bem como, diferencia-se transação, remissão e anistia, trazendo-se à colação experiências estrangeiras.

No Capítulo 3, aborda-se o instituto da transação previsto no Código Tributário Nacional e os seus requisitos, em seguida, apresentam-se as experiências das unidades da federação quanto à adoção do instituto da transação, para ao final, traçar-se um paralelo entre o projeto de lei de transação tributária e os princípios constitucionais.

O presente Relatório de Pesquisa se encerra com as Considerações Finais, nas quais são apresentados pontos conclusivos destacados, seguidos da estimulação à continuidade dos estudos e das reflexões sobre a aplicação do instituto da transação como forma alternativa de solução de conflito em matéria tributária.

Para a presente Dissertação foram levantadas as seguintes hipóteses:

a) O projeto de lei que trata da aplicação do instituto da transação como forma alternativa de resolução de conflito em matéria tributária se constitui em proposição de norma legal autorizativa prevista no Código Tributário Nacional?

b) Os interesses da Fazenda Pública representam o que a doutrina denomina de interesses públicos secundários, os quais são passíveis de disponibilidade?

c) A transação como forma alternativa de resolução de conflito em matéria tributária propiciará maior maleabilidade para o Fisco compor ou solucionar os litígios e possibilitará maior eficácia no que tange à satisfação do crédito tributário?

d) A utilização do instituto da transação como forma alternativa de resolução de conflito em matéria tributária trará como benefício o desafogamento do Poder Judiciário?

e) O projeto de lei que trata da aplicação do instituto da transação como forma alternativa de resolução de conflito em matéria tributária dará efetividade aos princípios constitucionais da eficiência e praticabilidade?

Quanto à Metodologia empregada, registra-se que se utilizou o método indutivo, realizado através de pesquisa bibliográfica documental, explorando-se as fontes bibliográficas conhecidas, através de renomados autores, bem como pesquisa em artigos jurídicos e na rede mundial de computadores. O método de procedimento utilizado foi o monográfico e a técnica de pesquisa adotada consistiu na investigação em documentação indireta através de estudo documental e bibliográfica em fontes primárias e secundárias.

Por fim, deixa-se consignado que o trabalho renuncia à pretensão de esgotamento de assunto tão instigante, que requer e merece, por certo, outras abordagens mais detalhadas e complexas. O propósito é contribuir, de alguma forma, para a discussão

crítico-reflexiva, bem como instigar o debate com um equacionamento da problemática, para ao final, chegar-se a um posicionamento acerca da viabilidade da utilização do instituto de transação como forma alternativa de resolução de conflito em matéria tributária.

CAPÍTULO 1 - FORMAS ALTERNATIVAS DE RESOLUÇÃO DE CONFLITOS

Faz parte da natureza do ser humano a vida em sociedade, principalmente por ser dotado da palavra, da fala e do pensamento. Devido a isso somos naturalmente sociais. Entretanto, a partir do momento em que o ser humano passou a viver em sociedade, iniciarem-se os choques de conflitos de interesses.

Com efeito, é no seio da sociedade que o ser humano vai procurar resolver os conflitos e as lutas entre os diversos grupos e classes presentes na vida social, por meio de instituições políticas que regulem esses conflitos, buscando sempre o bem comum e assim construindo a cidadania justa.

Inobstante tudo isto, chegamos a uma época em que os órgãos estatais já não conseguem mais dar conta da grande demanda para resolução dos conflitos. Nenhuma das partes fica satisfeita com o que é decidido pelo Poder Judiciário. Além disso, uma sentença judicial definitiva em sua grande maioria demora anos para ser prolatada.

Assim, atualmente vem crescendo cada vez mais os estudos quanto à aplicação de novas formas alternativas de resolução de conflitos que dispensam a judicialização, tais como a mediação, a conciliação, a arbitragem e a transação. Esses meios alternativos de solução de conflitos constituem importante técnica e aspiração daqueles que se ocupam da busca de resolução de conflitos sociais.

Para que se tenha ideia da importância desses métodos alternativos de resolução de conflitos, a ministra Ellen Gracie Northfleet, quando exerceu a presidência do Supremo Tribunal Federal e do Conselho Nacional de Justiça, no lançamento do Movimento Nacional pela Conciliação, ocorrido em 23 de agosto de 2006, declarou: “A conciliação é caminho para a construção de uma convivência mais pacífica. O entendimento entre as partes é sempre a melhor forma para que a justiça prevaleça [...]”.

Dessa feita, o presente capítulo de dissertação tem por objetivo apresentar os institutos da mediação, conciliação, arbitragem e transação como formas alternativas e eficazes de pacificação dos conflitos, objetivando não apenas a pacificação jurídica, mas também a social, através da auto-reflexão assistida.

1.1 Instituto da Mediação⁹

A mediação é um procedimento através do qual as partes buscam pôr fim às situações de conflito, com o auxílio de terceira pessoa, neutra, que não decide, mas somente ajuda as partes a chegarem a um consenso.

Segundo o professor Luis Alberto Warat, a mediação é um procedimento indisciplinado de auto-eco-composição assistida ou terceirizada:

Entendo a mediação no direito, em uma primeira aproximação, como um procedimento indisciplinado de auto-eco-composição assistida (ou terceirizada) dos vínculos conflitivos com o outro em suas diversas modalidades.

É um procedimento, na medida em que responde a determinados rituais, técnicas, princípios e estratégias que em nome da produção de um acordo tenta revisitar, psicosemioticamente, os conflitos para introduzir uma novidade nos mesmos.

[...]

É indisciplinado por sua heterodoxia, já que do mediador se requer a sabedoria necessária para poder se mover, sem a obrigação de defender teorias consagradas, um feudo intelectual ou a ortodoxia de uma capela de classe ou do saber.

[...]

A autocomposição dos procedimentos de mediação é assistida ou terceirizada, porquanto se requer, sempre, a presença de um terceiro imparcial, porém implicado, que ajude as partes em seu processo de assumir os riscos de sua auto-decisão transformadora do conflito.¹⁰

Na busca da definição do conceito de mediação, cabe trazer à baila também a definição dada por Áureo Simões Júnior, o qual estabelece que:

A Mediação é uma técnica pela qual, duas ou mais pessoas, em conflito potencial ou real, recorrem a um profissional imparcial, para obterem num espaço curto de tempo e a baixos custos uma solução consensual e amigável, culminando num acordo em que todos ganhem. A Mediação é uma resposta ao incremento da agressividade e desumanização de nossos dias, através de uma nova cultura, em que a solução dos conflitos passa por um facilitador profissional que tenta através de várias técnicas, pela

⁹ Segundo De Plácido e Silva: “mediação deriva do latim *mediatio* (intervenção, intercessão), é o vocábulo empregado, na terminologia jurídica, para indicar todo *ato de intervenção* de uma pessoa em negócio ou contrato que se realiza entre outras. E continua o citado autor dizendo que a mediação resulta na aproximação dos interessados, para que realizem o negócio ou façam o contrato. E, assim, se tem por cumprida, quando as partes entre si concluem o negócio [...]”. SILVA, De Plácido e. **Vocabulário jurídico**. 16. ed. Rio de Janeiro; Forense, 1999. p. 525.

¹⁰ WARAT, Luis Alberto. **O ofício do mediador**. Florianópolis: Habitus, 2001. p. 75-76.

conscientização e pelo diálogo proporcionar uma compreensão do problema e dos reais interesses e assim ajudar as partes a acordarem entre si, sem imposição de uma decisão por terceiro, num efetivo exercício de cidadania.¹¹

Em complemento, cite-se a doutrina de Christopher W. Moore, mediador norte-americano de grande renome internacional, segundo o qual:

A mediação é definida como a interferência em uma negociação ou em um conflito, de uma terceira pessoa aceitável, tendo o poder de decisão limitado ou não autoritário, e que ajuda as partes envolvidas a chegarem, voluntariamente, a um acordo, mutuamente, aceitável em relação às questões em disputa.¹²

De outra parte, Lília Maia de Moraes Sales assevera que a mediação possibilita uma transformação da “cultura do conflito” em “cultura do diálogo”, *in verbis*:

A mediação possibilita a transformação da “cultura do conflito” em “cultura do diálogo” na medida em que estimula a resolução das querelas jurídicas pelas próprias partes, nos casos que envolvem direitos disponíveis. A valorização das pessoas é um ponto importante, eis que são elas os atores principais e responsáveis pela resolução da divergência.¹³

Em arremate, Adriano L. Araújo, Anarita A. Silveira e Karen I. Dytz definem a mediação como sendo “um mecanismo para solução de conflitos através da gestão do mesmo pelas próprias partes, para que estas construam uma decisão rápida, ponderada, eficaz e satisfatória para os envolvidos”.¹⁴

Desse modo, pode-se observar que a mediação é um meio alternativo de resolução dos conflitos facilitada por um terceiro, estranho ao conflito, que atuará como uma espécie de facilitador, sendo que não interfere na decisão final das partes. É uma tentativa de um acordo possível entre as partes envolvidas, sob a supervisão e auxílio do mediador.

A função do mediador é a de tentar estabelecer um diálogo possível entre as partes envolvidas no conflito, aproximando-as e captando os interesses que ambas têm em

¹¹ SIMÕES JUNIOR, Áureo. **Mediação**. Disponível em: <www.mediar-rs.com.br>. Acesso em: 16 mai. 2010.

¹² MOORE, Christopher W. O processo de mediação: estratégias práticas para a resolução de conflitos. 2. ed. Porto Alegre: Artmed, 1998. p. 22.

¹³ SALES, Lília Maia de Moraes. **A mediação de conflitos – mudanças de paradigmas**. Disponível em: <www.mediacao.org.br>. Acessado em: 20 dez. 2009.

¹⁴ ARAÚJO, Adriano L.; SILVEIRA, Anarita A. e DYTZ, Karen I. **O instituto da mediação**. Revista Doutrina. Rio de Janeiro: Instituto de Direito, v. 3, 1997. p. 442.

comum, com o objetivo de alcançar uma solução que seja justa e traga felicidade para ambas as partes.

Assim, o procedimento de mediação se desenvolve baseado na cumplicidade entre as partes em tomar decisões e propor soluções para o conflito em questão. O mediador utilizará técnicas para a facilitação da dialética entre as partes de modo a não interferir diretamente na solução da lide.

Nesse sentido, a comunicação é de fundamental importância na mediação. O mediador deve estimular o diálogo entre as partes. Para isso, é imprescindível ter consciência que as pessoas se comunicam sob diversas maneiras, menos com palavras e muito mais com gestos e com o corpo.

Segundo estudo realizado por Joseph O'Connor e John Seymour¹⁵, a comunicação entre as pessoas se distribui da seguinte forma:

Linguagem do Corpo	Tom de Voz	Palavras
55%	38%	7%

Como se vê, 93% (noventa e três por cento) da nossa comunicação é realizada pela linguagem do corpo e tom de voz e somente 7% (sete por cento) através das palavras. E isso é uma novidade para muitas pessoas, inclusive para os mediadores, pois, passa despercebido, haja vista que quase ninguém presta atenção nas outras formas de comunicação, principalmente na linguagem corporal.

De outra parte, urge ressaltar que uma das grandes vantagens da mediação é que ela pode evitar um longo e desgastante processo judicial, pois a mesma se dá antes que as partes se definam por uma briga nos tribunais, resolvendo suas diferenças de forma extrajudicial, levando ao Judiciário apenas aquelas questões que não podem ser resolvidas de outra forma.

Heloise Helenne Kloster Souza ressalta esse papel importante da mediação de ser mais eficaz e mais célere de que os processos submetidos ao Poder Judiciário, *litteris*:

¹⁵ O'CONNOR, Joseph; SEYMOUR, John. **Introdução à programação neurolinguística: como entender e influenciar as pessoas**. 3. ed. São Paulo: Summus, 1995. p. 35.

Com a mediação pode-se vislumbrar melhora na qualidade das relações humanas e empresariais, tendo em vista que quando as soluções são encontradas pelas próprias partes envolvidas economiza-se tempo e desgaste emocional, sendo, portanto, mais eficaz e não havendo vencedor nem vencedor, uma vez que a solução encontrada é a melhor para ambos. Muito embora, ainda seja um método pouco divulgado, a mediação tem se apresentado uma alternativa bastante interessante à resolução de conflitos, pois, além de apaziguar os interesses das partes, permitindo-lhes decidir sobre seus interesses, é um método mais rápido que a via judicial. Na Mediação a gestão e solução do litígio permanecem na total disponibilidade das partes, o processo é extremamente rápido dependendo das partes e do mediador, o enfoque é posto na composição de interesses e não na definição de direitos, a confidencialidade é total, evitando-se a publicidade do litígio e efeitos adversos, no caso de tratar-se de relações comerciais das partes, além do que a Mediação não prejudica a adoção de outras formas subseqüentes de resolução: Arbitragem ou Tribunais Judiciais. Além disso, a prática tem revelado uma enorme taxa de sucesso nas Mediações voluntárias.¹⁶

Em suma, pode-se afirmar que a mediação é um procedimento voluntário através do qual uma terceira pessoa neutra auxilia as partes a encontrarem uma solução consensual e adequada para a solução do conflito.

1.1.1 Características¹⁷ e Vantagens da Mediação

A mediação visa a criar nas partes envolvidas a responsabilidade pela solução dos seus conflitos. Tem como características ser voluntária, rápida, informal, econômica, consensual, sigilosa, bem como evita a manutenção do conflito, gera alternativas criativas, resgata a responsabilidade das partes, fazendo com que os acordos sejam mais duradouros.

¹⁶ SOUZA, Heloise Helenne Kloster. **Mediação: noções e vantagens**. Disponível em: <www.direitonet.com.br>. Acesso em: 20 dez. 2009.

¹⁷ José Luis Bolzan Morais apresenta diversas características da mediação, tais como: “a privacidade pois desenvolve-se em ambiente secreto sendo divulgado somente mediante autorização das partes; a economia financeira e de tempo pois o conflito é solucionado no menor lapso temporal possível havendo consequentemente um menor custo do processo; a oralidade possibilitando que as próprias partes debatam em busca de uma solução para o conflito concretizando a informalidade do procedimento; a reaproximação das partes, pois enquanto o processo judicial tem como objetivo sentenciar impondo uma decisão as partes a mediação, como justiça informal, tem como objetivo prevenir conflitos pacificando as relações sociais entre as partes; autonomia das decisões dispensando a homologação pelo Judiciário pois cabe as partes decidirem sobre o conflito o que farão de acordo com o que for melhor para cada uma, em prol do restabelecimento social e o por último, o equilíbrio das relações entre as partes, estando estas em perfeita igualdade de tratamento viabilizando a pacificação das relações entre elas.” MORAIS, José Luis Bolzan. **Mediação e arbitragem: alternativas à jurisdição**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1999. p. 149.

Maria do Céu Lamarão Battaglia leciona que a opção pela mediação traz alguns benefícios. Estabelece a ilustre autora:

A mediação então torna-se um recurso confidencial, importante para a resolução de conflitos nas situações que envolvam diferentes interesses assim como a necessidade de negociá-los. Embora, em alguns países ocorra uma intimação judicial as partes para que recorram a mediação, utilizo-a em minha prática como um processo necessariamente voluntário no qual a responsabilidade pela construção das decisões cabe as partes envolvidas. É exatamente neste ponto que a mediação se diferencia da resolução judicial onde a decisão é transferida a um terceiro, o juiz.

Alguns dos grandes benefícios deste recurso são: rapidez e efetividade de resultados; redução de desgaste emocional e de custo financeiro; garantia de privacidade e sigilo; alternativa a arbitragem e processo judicial; redução de duração e reincidência dos litígios; facilitação da comunicação e promoção de ambientes cooperativos; transformação e melhoria das relações.

Outro aspecto extremamente importante na mediação é o fato de que suas estratégias objetivam, além da resolução de conflito propriamente dito, a prevenção e a aprendizagem de novas maneiras de resolução de conflito promovendo um ambiente propício a colaboração, possibilitando que relações continuadas perdurem de forma positiva.¹⁸

O advogado Glauco Florentino Pereira, por sua vez, cita como pontos positivos da mediação a celeridade, o menor custo, a diminuição dos desgastes emocionais e o sigilo. Conforme suas palavras:

Uma das vantagens do processo de mediação é a celeridade no processo, pois são as partes que negociam a duração da mediação, fazendo com que o procedimento de mediação possua um menor custo para as partes.

Outra vantagem significativa é a diminuição dos desgastes emocionais entre as partes envolvidas na mediação, pois o que se busca é demonstrar os diferentes pontos de vista dos conflitantes, sem que haja juízo de valor, buscando assim o diálogo aberto entre as partes. Temos visto muitos casos de pessoas que nunca mais voltaram a se relacionar devido ao desgaste de um processo judicial, demorado e caro, desagregando pessoas que antes viviam pacificamente. A continuidade do relacionamento entre as partes envolvidas após o processo de mediação, por ter a participação ativa das partes, colocando suas opiniões de forma aberta e espontânea, facilita a obtenção de uma manutenção de um bom relacionamento de ambos.

Os procedimentos por serem decididos pelas partes possuem um caráter sigiloso, o que só ocorre em determinados casos nos processos judiciais.¹⁹

¹⁸ BATTAGLIA, Maria do Céu Lamarão. **Mediação: metodologia de facilitação de resolução de conflitos**. Disponível em: <www.encontroacp.psc.br>. Acesso em: 19 dez. 2009.

¹⁹ PEREIRA, Glauco Florentino. **Mediação**. Disponível em: <www.covoadogados.com.br>. Acesso em: 20 dez. 2009.

Acresça-se que a Associação de Mediadores de Conflitos dispõe que a mediação apresenta várias vantagens enquanto método de resolução de conflitos quer em termos práticos, quer em termos relacionais e pessoais.

Em termos práticos: diminui custos inerentes à resolução de conflitos; reduz o tempo médio de resolução do conflito; permite que os participantes controlem os procedimentos, desde o início até ao fim, uma vez que a decisão de iniciar ou pôr fim à mediação está sempre em suas mãos; mantém a confidencialidade do conflito; e é um meio flexível e informal.

Em termos pessoais e relacionais: permite a melhoria do relacionamento entre as partes, ou pelo menos evita a sua deterioração, na medida em que promove um ambiente de colaboração na abordagem ao problema; permite sanar o conflito na medida em que o mesmo é tratado a fundo e de acordo com os critérios valorizados pelas partes e não de acordo com critérios estabelecidos exteriormente; reduz o desgaste emocional, pois facilita a comunicação entre as partes; e possibilita a efetiva reparação pessoal, uma vez que são as partes que criam responsabilmente a solução para o problema.

Em síntese, podem ser arrolados como benefícios do procedimento de mediação, os seguintes: (i) busca por uma rapidez e eficácia nos resultados; (ii) redução dos gastos; (iii) menor desgaste físico e psíquico das partes envolvidas; (iv) privacidade e sigilo; (v) redução considerável para solução da lide; (vi) garante a comunicação entre as partes envolvidas; (vii) livre escolha pelas partes onde será realizado a mediação; (viii) informalidade e desburocratização; (ix) prevalência da oralidade na solução dos conflitos; (x) por fim, o que for decidido pelas partes será cumprido de livre e espontânea vontade, haja vista que nada é imposto.

1.1.2 Formação do Mediador²⁰

O mediador é aquela pessoa que municiada de técnicas adequadas, ouve as partes e tem conhecimento do cerne da questão, oferece diferentes abordagens e novos enfoques para o problema, aproximando as partes, facilitando um acordo que atenda todos os envolvidos no conflito. Em síntese, o mediador deve ser um agente facilitador da comunicação entre as partes.

Nesse sentido, colhe-se abalizada manifestação de Heloise Helenne Kloster Souza sobre a função do mediador, *in verbis*:

A função do mediador é conduzir o processo de mediação de maneira neutra e imparcial, estabelecendo o respeito entre as partes levando as mesmas a identificarem o conflito e os seus reais interesses, estimulando a busca de alternativas, contribuindo para a avaliação e escolha das melhores opções, e fazendo com que os mediados reflitam sobre a equidade e equilíbrio do acordo a ser firmado. A grande vantagem da mediação é ser um processo que busca uma solução que contemple a vontade de ambas as partes, o que geralmente não ocorre uma vez invocado o meio judicial correspondente. Para que isso ocorra, o mediador trabalha a comunicação e inter-relação, o que leva os mediados a refletir sobre suas posições.²¹

Todavia, cabe esclarecer que o mediador não é juiz, haja vista não impõe veredito e nem tem o poder outorgado pela sociedade para decidir pelos demais; não é um negociador que toma parte na negociação, com interesse direto nos resultados; e não é árbitro, pois, não emite nenhum parecer técnico, nem decide nada.

²⁰ “A mediação de conflitos, por suas características de cooperação, solidariedade entre as partes, respeito ao próximo, não-competitividade, diálogo pacífico e busca da paz social, possibilita a formação do aluno sob perspectivas técnicas e humanistas, promovendo a conscientização de direitos e deveres e a formação de cidadãos participativos no seio da sociedade. O ensino da mediação de conflitos na graduação e pós-graduação, a promoção de investigações sobre o tema através de pesquisas científicas e sua inclusão em atividades de extensão nas universidades, são importantes formas de divulgar esse meio alternativo de resolução de controvérsias. Além do aprendizado de novas técnicas, seu estudo possibilita ainda a transformação da mentalidade, inculcando nos estudantes a cultura do diálogo, as possibilidades do diálogo transformador, a decisão ganha-ganha, a busca da paz social, entre outros benefícios presentes na mediação.” SALES, Lília Maia de Moraes. **A mediação de conflitos – mudanças de paradigmas**. Disponível em: <www.mediacaoobrasil.org.br>. Acesso em: 20 dez. 2009.

²¹ SOUZA, Heloise Helenne Kloster. **Mediação: noções e vantagens**. Disponível em: <www.direitonet.com.br>. Acesso em: 20 dez. 2009.

Assim, tem-se que o mediador deve ser uma pessoa neutra, o qual deve conduzir a solução do conflito sem decidir. Nesta condição ele deve fazer com que as partes envolvidas participem ativamente na busca de melhores soluções que se ajustem a seus interesses, pois, ninguém é melhor do que os próprios envolvidos numa disputa para saber tomar decisões sobre si mesmos.

Até porque, na mediação tudo deve acontecer entre as pessoas diretamente envolvidas no conflito. O mediador é somente um auxiliar, que ajuda a esclarecer os reais interesses que possibilitarão o acordo final. Nesse sentido, manifesta-se o professor Luis Alberto Warat, aduzindo que:

O grande segredo, da mediação, como todo segredo, é muito simples, tão simples que passa despercebido. Não digo tentemos entendê-lo, pois não podemos entendê-lo. Muitas coisas em um conflito estão ocultas, mas podemos senti-las. Se tentarmos entendê-las, não encontraremos nada, correremos o risco de agravar o problema.

Para mediar, como para viver, é preciso sentir o sentimento. O mediador não pode se preocupar por intervir no conflito, transformá-lo. Ele tem que intervir sobre os sentimentos das pessoas, ajudá-las a sentir seus sentimentos, renunciando a interpretação.

Os conflitos nunca desaparecem, se transformam; isso porque, geralmente, tentamos intervir sobre o conflito e não sobre o sentimento das pessoas. Por isso, é recomendável, na presença de um conflito pessoal, intervir sobre si mesmo, transformar-se internamente, então, o conflito se dissolverá (se todas as partes comprometidas fizerem a mesma coisa).

O mediador deve entender a diferença entre intervir no conflito e nos sentimentos das partes. O mediador deve ajudar as partes, fazer com que olhem a si mesmas e não ao conflito, como se ele fosse alguma coisa absolutamente exterior a elas mesmas.

Quando as pessoas interpretam (interpretar é redefinir), escondem-se ou tentam dominar (ou ambas as coisas).

Quando as pessoas sentem sem interpretar, crescem.

Os sentimentos sente-se em silêncio, nos corpos vazios de pensamentos. As pessoas, em geral, fogem do silêncio. Escondem-se no escândalo das palavras. Teatralizam os sentimentos, para não senti-los. O sentimento sentido é sempre aristocrático, precisa da elegância do silêncio. As coisas simples e vitais como o amor entende-se pelo silêncio que as expressam. A energia que está sendo dirigida ao ciúme, à raiva, à dor tem que se tornar silêncio. A pessoa, quando fica silenciosa, serena, atinge a paz interior, a não violência, a amorosidade. Estamos a caminho de tornarmos liberdade. Essa é a meta mediação.²²

Igualmente, releva notar que o mediador deve ter as seguintes habilidades: saber escutar; criar harmonia; avaliar interesses e necessidades; oferecer opções; manejar a

²² WARAT, Luis Alberto. **O ofício de mediador**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2004. p. 26.

raiva; saber re-enfocar; planejar estratégias; equilibrar o poder; e compreender e saber aplicar as etapas do procedimento.

Em arremate, observam-se as grandes vantagens que aplicação da mediação pode ter na resolução dos conflitos. Assim, acredita-se que muito em breve haverá uma grande procura por profissionais especializados²³ nas técnicas de mediação para atender as mais diversas modalidades de conflitos.

Portanto, conclui-se que será necessário que hajam pessoas qualificadas para exercerem esta função, uma vez que um mediador deve possuir determinadas características, tais como: trajetória ética; sensibilidade; assertividade (facilidade de comunicação/diálogo); credibilidade; capacidade de observação e também uma boa formação profissional, com conhecimento em diversas áreas.

1.2 Instituto da Conciliação

Primeiramente, buscou-se em dicionário jurídico o significado da palavra conciliação. Para isso, fizemos uso De Plácido e Silva, Vocabulário Jurídico. Segundo o citado mestre, *in verbis*:

CONCILIAÇÃO. Derivado do latim *conciliatio*, de *conciliare* (atrair, harmonizar, ajuntar), entende-se o ato pelo qual duas ou mais pessoas, desavindas a respeito de certo negócio, ponham fim à divergência amigavelmente.

Desse modo, a *conciliação*, tecnicamente, tanto pode indicar o *acordo* amigável, como o que se faça, judicialmente, por meio de *transação*, que termina o litígio.²⁴

²³ Ramón Soriano fala do advogado-mediador nos seguintes termos: “Cresce com o tempo e ressalta o valor da função social e de serviço público da advocacia o caráter de mediação social que possuem os advogados. Temos, talvez, a idéia do advogado como defensor judicial, o advogado no ‘parquet’, postulando os direitos de seu cliente. Esta idéia não corresponde à realidade. Os advogados são mais mediadores sociais que outra coisa; ‘en su bufete’ orienta o cliente e resolve seus problemas, formulando propostas que não passam pelo crivo judicial. Em grande medida, o advogado é um mediador ou árbitro, realizando uma tarefa muitas vezes silenciosa, e que não sai à superfície, mas tremendamente importante qualitativa e quantitativamente para a eficácia do Direito.” SORIANO, Ramón. **Sociologia del derecho**. Barcelona: Ariel, 1997. p. 423.

²⁴ SILVA, De Plácido e. **Vocabulário jurídico**. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 192.

No que tange à doutrina, esta dispõe que a conciliação é um meio alternativo de solução de conflitos em que as partes envolvidas confiam a uma terceira pessoa, neutra, chamada de conciliador, a tarefa de aproximá-las e orientá-las na construção de um acordo.²⁵

Lilia Maia de Moraes Sales e Mônica Carvalho Vasconcelos apresentam o seguinte ensinamento sobre o instituto da conciliação:

Em uma sociedade tão dividida e intolerante, necessário se faz a utilização de mecanismos que proporcionem a compreensão do mundo como multicultural e multifacetado, tais como a mediação de conflitos. Essa compreensão traz grandes benefícios também para a área social, visto que promove a inclusão e pacificação sociais [...]. Nesse enfoque a mediação visa a pacificação social. Note-se que essa pacificação não significa a ausência de conflitos. Como já explicado, os conflitos são necessários e, se resolvidos adequadamente, promovem crescimento. Fala-se em paz em um sentido amplo, que pressupõe como elemento primordial a comunicação; o diálogo cooperativo.²⁶

Assim, pode-se observar que a mediação é a tomada de atitude positiva pelas partes envolvidas na busca de solução para a controvérsia, utilizando-se do auxílio de um terceiro, chamado conciliador, que de forma imparcial conduz os mediados na busca de uma solução pacífica para o conflito, propondo soluções quando as partes não conseguirem chegar a um entendimento.

Com efeito, a diferença básica entre a mediação e a conciliação é que nesta existe a intervenção do conciliador na proposição da solução para o conflito, o que não temos naquela, onde as partes são responsáveis na determinação das soluções. Ou seja, na mediação, o terceiro visa a aproximar as partes para que estas cheguem sozinhas a um consenso; enquanto que na conciliação, o terceiro propõe as medidas que poderão ser tomadas para extinguir o conflito.

²⁵ Segundo o PARECER nº AGU/SRG-01/2007 (PROCESSO nº 00407.001676/2007-22), a conciliação entre Órgãos e/ou Entidades da Administração Federal, no âmbito da Advocacia-Geral da União, inclui a matéria de natureza tributária:

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

II. É da competência da Câmara de Conciliação e Arbitragem da Administração Federal - CCAF, integrante da Consultoria-Geral da União, a competência para a conciliação de controvérsias envolvendo a matéria tributária.

III. Possibilidade de ampliação da competência à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, consoante art. 2º, da Portaria nº 1.281, de 27 de setembro de 2007.”

²⁶ SALES, Lília Maia de Moraes e VASCONCELOS, Mônica Carvalho. **Mediação familiar: um estudo histórico-social das relações de conflitos nas famílias contemporâneas**. 1. ed. Fortaleza: Expressão Gráfica e Editora Ltda, 2006. p. 90-91.

Nesse mesmo sentido, manifesta-se José Herval Sampaio Júnior, dispondo que:

[...] na conciliação o terceiro acaba propondo o acordo, ou seja, de alguma forma participa, mesmo que indiretamente da solução, que é aceita pelas partes, enquanto que na mediação essa solução é encontrada, através do diálogo constante pelos próprios envolvidos, só havendo intermediação do terceiro [...].²⁷

Nada obstante, mesmo na conciliação as partes continuam com sua autonomia no que diz respeito à solução proposta. Isto é, aceitam se quiserem, pois o conciliador apenas propõe saídas, quem decide são as partes de acordo com a suas conveniências.

Portanto, a conciliação tem como objetivo precípua a busca de solução específica para o conflito, sendo que o conciliador está sempre propondo alternativas, a partir das peculiaridades de cada caso, o que demonstra sua maior intervenção na solução propriamente dita e por consequência uma participação mais intensa quanto à responsabilidade da solução do conflito, sem evidentemente, impor-se qualquer decisão, já que a consensualidade é inerente a ambos os institutos.

1.2.1 Objetivos, Características e Vantagens da Conciliação

A conciliação tem por objetivo propiciar as partes envolvidas um meio para que elas mesmas descubram uma solução pacífica para o seu conflito.

Ademais, cabe citar como outros objetivos a criação de uma nova mentalidade voltada para pacificação social, à diminuição do tempo de duração do litígio, bem como a viabilização da solução dos conflitos por procedimentos simplificados e informais.

Quanto às características, a conciliação é voluntária, rápida, informal, econômica, consensual, sigilosa, bem como evita a manutenção do conflito, gera alternativas criativas, resgata a responsabilidade das partes e faz com que os acordos sejam mais duradouros.

²⁷ SAMPAIO JÚNIOR, José Herval. **O papel do juiz na tentativa de pacificação social: a importância das técnicas de conciliação e mediação**. Disponível em: <<http://www.lfg.com.br>>. Acesso em: 4 jul. 2010.

No que tange às vantagens ou benefícios, pode-se dizer que a conciliação: (i) busca a restauração do senso de valor e poder da parte para que essa esteja apta a melhor dirimir futuros conflitos; (ii) oportuniza as partes falarem sobre seus sentimentos em um ambiente neutro; (iii) celeridade do processo de conciliação; (iv) possibilita a compreensão do ponto de vista da outra parte por meio da exposição de sua versão dos fatos; (v) administra o conflito de forma a manter o relacionamento existente entre as partes envolvidas.

E, além de tudo isso, a conciliação não requer qualquer tipo de formalidade, uma vez que esta é substituída pela livre vontade das partes envolvidas dentro ou fora do processo.

Em síntese, releva notar que o instituto da conciliação apresenta indiscutíveis vantagens. Todavia, isso somente é possível se as partes se desarmarem e de fato buscarem uma solução para o conflito, bem como se esforçarem para que isso aconteça.

1.2.2 Modalidades de Conciliação

A conciliação como forma de resolução dos conflitos surgiu com a própria civilização organizada, tendo-se indícios de que vigorou na antiguidade entre os sumérios, os gregos e posteriormente os romanos.

A conciliação pode ser proposta tanto judicialmente, quando a causa já tiver sido judicializada, quanto amigavelmente independentemente de qualquer postulação.

1.2.2.1 Conciliação Extrajudicial

A conciliação extrajudicial pode ser definida como aquela que tem lugar antes do surgimento de um processo judicializado ou à margem dos tribunais. Trata-se de um procedimento facultativo às partes envolvidas.

É um procedimento que muitos advogados adotam antes de iniciar um processo judicial. Ou seja, tentam um contato com a parte contrária através da expedição de uma carta convite, solicitando que esta compareça ao escritório para uma tentativa de obterem uma solução conciliatória para o litígio de forma amigável.

Deve-se destacar que um número significativo de conciliações informais são obtidas dessa forma. Como diz o ditado popular: “Mais vale um pássaro na mão do que dois voando”.

1.2.2.2 Conciliação Judicial

A conciliação judicial no Brasil vem de longa data, para ser mais exato do período colonial. O livro III, título XX, § 1º, das Ordenações Filipinas de 1603, estabelecia que os juízes deveriam conciliar as partes.

Posteriormente, o art. 161 da Constituição Imperial Brasileira de 1824 dispôs que não se começaria processo algum, antes de ser demonstrado ter havido tentativa de conciliação.

Essa exigência da prévia tentativa conciliatória antes da propositura de qualquer ação judicial foi mantida pelo art. 23 do Regulamento n. 737/1850, bem como pelo art. 185 da Consolidação das Leis do Processo Civil.

Mesmo após a Proclamação da República foi mantido o instituto da conciliação, o qual deixou de vigorar somente com a entrada em vigor do Código de Processo Civil de 1939.

Entretanto, em 1943 ocorreu a Consolidação das Leis do Trabalho – CLT e com ela reviveu-se o instituto da transação no sistema jurídico brasileiro. O suso diploma legal previu a realização da conciliação em dois momentos: no início e no final de cada audiência (arts. 847-850).

Posteriormente, ocorreu alteração do texto original da CLT com edição da Lei n. 9.022/1995. Atualmente o Texto Laboral tem a seguinte redação:

Art. 846 - Aberta a audiência, o juiz ou presidente proporá a conciliação. (Redação dada pela Lei nº 9.022, de 5.4.1995)

§ 1º - Se houver acordo lavrar-se-á termo, assinado pelo presidente e pelos litigantes, consignando-se o prazo e demais condições para seu cumprimento. (Incluído pela Lei nº 9.022, de 5.4.1995)

§ 2º - Entre as condições a que se refere o parágrafo anterior, poderá ser estabelecida a de ficar a parte que não cumprir o acordo obrigada a satisfazer integralmente o pedido ou pagar uma indenização convencionada, sem prejuízo do cumprimento do acordo. (Incluído pela Lei nº 9.022, de 5.4.1995)

[...]

Art. 850 - Terminada a instrução, poderão as partes aduzir razões finais, em prazo não excedente de 10 (dez) minutos para cada uma. Em seguida, o juiz ou presidente renovará a proposta de conciliação, e não se realizando esta, será proferida a decisão.²⁸

Assim, caso as partes envolvidas cheguem a um consenso, isto será reduzido a termo e se revestirá do mesmo valor de sentença condenatória, podendo ser executado da mesma forma que a sentença.

De outra parte, somente com entrada em vigor do Código de Processo Civil, Lei n. 5.869, de 11 de janeiro de 1973, é que passou a vigorar a obrigatoriedade de tentativa de conciliação nas causas de direito civil em geral, nos termos da seção II, arts. 447-449, *in verbis*:

Seção II

Da Conciliação

Art. 447. Quando o litígio versar sobre direitos patrimoniais de caráter privado, o juiz, de ofício, determinará o comparecimento das partes ao início da audiência de instrução e julgamento.

Parágrafo único. Em causas relativas à família, terá lugar igualmente a conciliação, nos casos e para os fins em que a lei consente a transação.

Art. 448. Antes de iniciar a instrução, o juiz tentará conciliar as partes. Chegando a acordo, o juiz mandará tomá-lo por termo.

Art. 449. O termo de conciliação, assinado pelas partes e homologado pelo juiz, terá valor de sentença.²⁹

²⁸ BRASIL. Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943. Aprova a consolidação das leis do trabalho. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Rio de Janeiro, DF, 9 ago. 1943. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del5452.htm>. Acesso em: 4 jul. 2010.

²⁹ BRASIL. Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973. Institui o Código de Processo Civil. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 17 jan. 1973. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5869.htm>. Acesso em: 4 jul. 2010.

Nada obstante, não havia por parte dos magistrados uma efetiva aplicação dos regramentos citados em epígrafe. Visando colocar a conciliação no rumo certo foi editada a Lei n. 8.952, de 13 de dezembro de 1994, a qual, além de modificações, acrescentou ao ordenamento jurídico o inciso IV ao art. 125, bem como deu nova roupagem ao art. 331 do Código de Processo Civil, como pode ser verificado abaixo:

Art. 125. O juiz dirigirá o processo conforme as disposições deste Código, competindo-lhe:

[...]

IV - tentar, a qualquer tempo, conciliar as partes. (Incluído pela Lei nº 8.952, de 13.12.1994)

[...]

Art. 331. Se não ocorrer qualquer das hipóteses previstas nas seções precedentes, e versar a causa sobre direitos que admitam transação, o juiz designará audiência preliminar, a realizar-se no prazo de 30 (trinta) dias, para a qual serão as partes intimadas a comparecer, podendo fazer-se representar por procurador ou preposto, com poderes para transigir. (Redação dada pela Lei nº 10.444, de 7.5.2002)

§ 1º Obtida a conciliação, será reduzida a termo e homologada por sentença. (Incluído pela Lei nº 8.952, de 13.12.1994)

§ 2º Se, por qualquer motivo, não for obtida a conciliação, o juiz fixará os pontos controvertidos, decidirá as questões processuais pendentes e determinará as provas a serem produzidas, designando audiência de instrução e julgamento, se necessário. (Incluído pela Lei nº 8.952, de 13.12.1994)³⁰

Denota-se que a conciliação depende muito do empenho e atitudes do magistrado. Com efeito, cabe trazer à baila a lição de João Baptista de Mello e Souza Neto:

Despido o magistrado do preconceito contrário quanto a se dedicar francamente à tarefa de obter a conciliação e, também ele, desprovido da vaidade de ver sua "bela" sentença elogiada pelos Tribunais, estará livre para perceber, na fase de conciliação, o que significa incorporar a lei, o arquétipo do pai e que, aos olhos das partes interessadas sua palavra impressiona, é contundente. A fala inicial do magistrado nas audiências de conciliação penetra a consciência dos envolvidos e com eles mantém contato direto. É um desperdício perder esse momento por ignorar sua importância e eficácia.³¹

³⁰ BRASIL. Lei nº 8.952, de 13 de dezembro de 1994. Altera dispositivos do código de processo civil sobre o processo de conhecimento e o processo cautelar. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 14 dez. 1994. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8952.htm >. Acesso em: 4 jul. 2010.

³¹ SOUZA NETO, João Baptista de Mello e. **Mediação em juízo: abordagem prática para obtenção de um acordo justo**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2000. p. 48.

Para a ministra Fátima Nancy Andrichi do Superior Tribunal de Justiça “a conciliação tem um importante papel educativo na sociedade, ajudando a construir a pacificação social”.³²

Enfim, atualmente no sistema jurídico brasileiro existe a conciliação como forma de por fim nos conflitos envolvendo causas de direito do trabalho, de direito civil e comercial, bem como nas causas envolvendo o direito de família.

1.3 Instituto da Arbitragem

O instituto da arbitragem pode ser definido como uma forma alternativa de resolução de conflito através do qual as partes conflitantes entregam o encargo de solucionar a pendência a uma ou mais pessoas (árbitro), comprometendo-se previamente a acatar a decisão que vier a ser dada.

Nesse sentido, cabe apresentar o conceito de arbitragem dado por Carlos Alberto Carmona:

A arbitragem é uma técnica para a solução de controvérsias através da intervenção de uma ou mais pessoas que recebem seus poderes de uma convenção privada, decidindo com base nesta convenção sem intervenção do Estado, sendo a decisão destinada a assumir eficácia de sentença judicial.³³

Em estudo aprofundado acerca do tema, Rozane da Rosa Cachapuz estabelece o seguinte conceito de arbitragem:

É importante ressaltar que a Arbitragem é o meio de resolução de conflitos mais simples e objetiva, e os julgadores, além de imparciais, são técnicos especializados na área científica sobre a qual recai o objeto litigioso, e, via de regra, do mais alto quilate científico e respeitabilidade. Esses atributos conferem às partes um julgamento seguro e rápido, sobretudo se confrontando com os atropelos verificados na jurisdição pública, que se forma por um exército de juízes com acúmulo de serviço,

³² ANDRIGHI, Fátima Nancy. **Conciliação é educativa**. Disponível em: <www.cnj.jus.br>. Acesso em: 11 jan. 2011.

³³ CARMONA, Carlos Alberto. **Arbitragem e Processo: Um Comentário à Lei 9.307/96**. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 27.

sem poder operacionalizar o direito dentro de um prazo razoável. Pode-se verificar na Arbitragem a rapidez na prestação da tutela jurisdicional privada perseguida, devido a irrecorribilidade das decisões arbitrais e inexistência de homologação da sentença nacional pelo órgão do Poder Judiciário.³⁴

O art. 1º da Lei n. 9.307, de 23 de setembro de 1996, por sua vez, dispõe: “As pessoas capazes de contratar poderão valer-se da arbitragem para dirimir litígios relativos a direitos patrimoniais disponíveis”.

Com efeito, relava notar que os direitos patrimoniais são aqueles que podem ser considerados em sua expressão econômica, como leciona João Roberto Parizatto:

Direitos patrimoniais devem ser entendidos como aqueles que possuem por objeto um determinado bem, inerente ao patrimônio de alguém, tratando-se de bem que possa ser apropriado ou alienado. Patrimônio indica o complexo de bens, materiais ou não, direitos, ações, posse e tudo o mais que pertença a uma pessoa ou empresa e seja suscetível de apreciação econômica.³⁵

Assim, somente os direitos suscetíveis de livre disposição por seus titulares podem ser decididos pelo juízo arbitral. Ou seja, não podem ser decididos pelo árbitro às questões de ordem pública, de família, de falência, de incapazes, bem como aquelas que exigem participação obrigatória do *Parquet* etc.

Desta forma, o instituto da arbitragem é uma técnica alternativa para solução de controvérsia através da intervenção de uma ou mais pessoas que recebem poderes das partes envolvidas para proferir uma sentença arbitral.

³⁴ CACHAPUZ, Rozane da Rosa. **Arbitragem: Alguns aspectos do Processo e do Procedimento na Lei nº 9.307/96**. São Paulo: LED - Editora de Direito, 2000. p. 22.

³⁵ PARIZATTO, João Roberto. **Arbitragem, Comentários à Lei 9.307/96, de 23-9-96**. São Paulo: LED - Editora de Direito, 1997. p. 16.

1.3.1 Evolução Histórica do Instituto da Arbitragem

O instituto da arbitragem tem um longo histórico como instrumento de solução de conflitos. Nesse sentido, cabe trazer a conhecimento a lição de Leon Frejda Szklarowski:

A arbitragem não é novidade como instrumento de solução de conflitos. Na mais remota Antigüidade, a humanidade sempre buscou caminhos que não fossem morosos ou serpenteados de fórmulas rebuscadas, visto que os negócios, sejam civis, sejam comerciais, exigem respostas rápidas, sob pena de, quando solucionados, perderem o objetivo e ficarem desprovidos de eficácia, com prejuízos incalculáveis para as partes interessadas.³⁶

No Estado Grego da antiguidade a arbitragem era usada com muita frequência para solução amigável das contendas que eram muito frequentes. Como exemplo, cabe citar que os conflitos entre os deuses e heróis eram resolvidos por um terceiro.

O povo Hebraico também usou o instituto da arbitragem nas contendas que envolviam questões de direito privado. A decisão cabia a um colegiado formado por 3 (três) árbitros denominados de *Beth-Din*.

Em Roma as questões cíveis eram primeiramente apresentadas ao magistrado, para somente após serem encaminhadas a um árbitro particular escolhido pelas partes para julgar a lide. Era um instrumento amplamente utilizado para pacificação social.

Segundo leciona Afonso Paulo Guimarães, no Direito Romano o árbitro era:

[...] um simples cidadão, escolhido, de comum acordo, pelas partes. Se essas não acordam na escolha do juiz, é-lhes apresentada uma relação de nomes de cidadãos conceituados, de senadores (*álbum judicum*) para que, definitivamente, elejam um para ser o juiz do pleito, a quem cabe o julgamento do processo, apesar das cautelas tomadas, o mais das vezes, a escolha do juiz recai em cidadãos, não de todo, familiarizados com as lides da justiça.

Mesmo após a queda do Império Romano e início da Idade Média a arbitragem permaneceu sendo usada para pacificar os conflitos envolvendo nobres, cavaleiros, barões,

³⁶ SZKLAROWSKI, Leon Frejda. **A arbitragem – uma nova visão – primeira parte**. Disponível em: <<http://www.revistartonline.com.br>>. Acesso em: 9 jun. 2010.

feudais, comerciantes, conjuntamente com o poder dos senhores feudais e a Igreja Católica.

Posteriormente, com o advento da centralização do poder em face do Absolutismo, bem como o surgimento do Estado Moderno, o uso do instituto da arbitragem ficou adstrito aos conflitos privados. Passa-se a uma fase em que a arbitragem se atrela ao Poder Judiciário, pois este ficará responsável por fazer cumprir as sentenças arbitrais.

No Brasil o instituto da arbitragem foi introduzido pelos portugueses. Primeiramente, pelos costumes dos colonizadores lusitanos. Posteriormente, teve previsão nas Ordenações Manuelinas e Filipinas, bem como na Constituição de 1824.

Com a Proclamação da República cada Unidade da Federação passou a ter competência legislativa para tratar da matéria em seus Códigos. Somente com o advento dos Códigos de Processo Civil de 1939 e 1973, o instituto da arbitragem passou a ter abrangência nacional.

Atualmente o instituto da arbitragem é tratado em legislação específica. A saber, a Lei n. 9.307/1996, que faculta a solução de litígios relativos a direitos patrimoniais disponíveis.

Por fim, cabe registrar que, inclusive na Constituição Federal Brasileira de 1988, há dispositivos que tratam da aplicação do instituto da arbitragem.

1.3.2 Características e Vantagens do Instituto da Arbitragem

O instituto da arbitragem tem como características principais a ampla liberdade de contratação, bem como a possibilidade de ser usada em qualquer conflito que envolva direito patrimonial disponível e a celeridade na solução dos conflitos.

O jurista Rodolfo Pamplona Filho cita as seguintes características do instituto da arbitragem: celeridade – completa ausência de previsão de recursos; informalidade do

procedimento – dispensa de um rigor legal no seu processamento; confiabilidade – confiança no árbitro que vai julgar o litígio; especialidade – as partes podem escolher um *expert* no assunto que envolve o conflito; confidencialidade ou sigilo – não há necessidade de divulgação dos atos realizados; flexibilidade – o árbitro não está preso às leis, podendo decidir por equidade.³⁷

De outra parte, podemos citar como vantagens do uso da arbitragem: rapidez na solução do conflito quanto comparado com o procedimento judicial; economicidade de tempo e dinheiro; exequibilidade do laudo arbitral; possibilidade de um relacionamento harmônico entre as partes envolvidas no conflito; e facilidade para o término do conflito.

O Centro Brasileiro de Mediação e Arbitragem – CBMA, por sua vez, destaca que o instituto da arbitragem tem as seguintes vantagens: autonomia da vontade das partes; a escolha da lei aplicável; a indicação do local da arbitragem; a determinação do tempo necessário para terminar a controvérsia; a informalidade, flexibilidade e celeridade do procedimento; a confidencialidade; a transparência do procedimento, em todas as suas fases; a imparcialidade dos árbitros, resguardando a indispensável segurança jurídica; amplo e irrestrito direito de defesa; a decisão arbitral produz os mesmos efeitos da sentença judicial; maior disponibilidade de tempo dos árbitros.³⁸

Em síntese, o instituto da arbitragem apresenta como características a liberdade de contratação, a celeridade e a possibilidade de solução de conflitos envolvendo direitos patrimoniais disponíveis. De outra parte, o citado instituto apresenta como vantagens a rapidez na solução do conflito, economicidade, confiabilidade, exequibilidade do laudo arbitral, relacionamento harmônico e término do conflito.

³⁷ PAMPLONA FILHO, Rodolfo. **Atualizando uma visão didática da arbitragem na área trabalhista.** Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=6831>>. Acesso em: 12 out. 2010.

³⁸ Centro Brasileiro de Mediação e Arbitragem – CBMA. **Quais são as vantagens da arbitragem?** Disponível em: <<http://cbma.com.br/quais-sao-as-vantagens-da-arbitragem/>>. Acesso em: 12 out. 2010.

1.3.3 Posituação do Instituto da Arbitragem

Os arts. 1º e 2º da Lei n. 9.307/1996 permitem a solução de litígios relativos a direitos patrimoniais disponíveis por meio do instituto da arbitragem, *in verbis*:

Art. 1º As pessoas capazes de contratar poderão valer-se da arbitragem para dirimir litígios relativos a direitos patrimoniais disponíveis.

Art. 2º A arbitragem poderá ser de direito ou de equidade, a critério das partes.

§ 1º Poderão as partes escolher, livremente, as regras de direito que serão aplicadas na arbitragem, desde que não haja violação aos bons costumes e à ordem pública.

§ 2º Poderão, também, as partes convencionar que a arbitragem se realize com base nos princípios gerais de direito, nos usos e costumes e nas regras internacionais de comércio.

Por sua vez, o Código Civil Brasileiro (Lei n. 10.406/2002)³⁹ permite a instituição de compromisso judicial e extrajudicial para resolver litígios entre pessoas que podem contratar, conforme segue abaixo:

Art. 851. É admitido compromisso, judicial ou extrajudicial, para resolver litígios entre pessoas que podem contratar.

Art. 852. É vedado compromisso para solução de questões de estado, de direito pessoal de família e de outras que não tenham caráter estritamente patrimonial.

Art. 853. Admite-se nos contratos a cláusula compromissória, para resolver divergências mediante juízo arbitral, na forma estabelecida em lei especial.

Dessa feita, as partes envolvidas na contenda podem eleger o instituto da arbitragem para solucionar o litígio, bem como escolher as regras de direito a serem aplicadas. Com efeito, além das regras de direito poderão ser usados para solução da lide os princípios gerais de direito, os usos e costumes e as regras internacionais de comércio.

Entretanto, urge registrar que não se admite a aplicação do instituto da arbitragem para solução de questões de ordem pública como os direitos de personalidade, os direitos de poder e de estado; as questões de família, de falência, de incapazes, bem

³⁹ O inciso IV do art. 1.040 do Código Civil de 1916 admitia que, no compromisso, pudessem os árbitros ser autorizados a julgar por equidade, fora das regras e formas de direito.

como aquelas que exigem a participação do ministério público e por último as questões que se submetem a procedimentos de jurisdição voluntária.

Releva notar que a arbitragem prevista no nosso ordenamento jurídico é voluntária ou facultativa. Assim, a arbitragem somente poderá ser aplicada após instituição por meio de cláusula compromissória ou do compromisso arbitral, conforme preceitua o art. 3º da Lei n. 9.307/1996: “As partes interessadas podem submeter a solução de seus litígios ao juízo arbitral mediante convenção de arbitragem, assim entendida a cláusula compromissória e o compromisso arbitral”.

1.3.3.1 *Convenção de Arbitragem*

A convenção de arbitragem é o acordo firmado pelas partes, por meio de um contrato ou outro documento válido, pelo qual dispõem que possível conflito que surja no futuro, em razão do contrato, será solucionado pelo juízo arbitral.

Esclarecedor é o voto proferido pelo Ministro Mauricio Corrêa, do Egrégio Supremo Tribunal Federal, no julgamento da Sentença Estrangeira Contestada n. 6.753-7:

A convenção de arbitragem é a fonte ordinária do direito processual arbitral, espécie destinada à solução privada dos conflitos de interesses e que tem por fundamento maior a autonomia da vontade das partes. Estas, espontaneamente, optam em submeter os litígios existentes ou que venham a surgir nas relações negociais à decisão de um árbitro, dispondo da jurisdição estatal comum.⁴⁰

Quanto ao respeito à autonomia da vontade das partes, cabe trazer à colação a lição de Selma Maria Ferreira Lemes, *in verbis*:

O Princípio da Autonomia da Vontade é a mola propulsora da arbitragem em todos os seus quadrantes, desde a faculdade de as partes em um negócio envolvendo direitos patrimoniais disponíveis disporem quanto a esta via opcional de conflitos (art. 1º), até como será desenvolvido o procedimento arbitral, no que pertine à forma de indicação dos árbitros (art. 13), seja material ou formal, desde que não viole os bons costumes e a ordem pública (art. 2º, §§ 1º e 2º); se a decisão será de direito ou por

⁴⁰ Brasil. STF. Sentença Estrangeira Contestada nº 6.753-7. Relator: Min. Mauricio Corrêa, Brasília, DF, 13 de junho de 2002. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em 20 dez. 2010.

equidade (art. 2º); eleger a arbitragem institucional (art. 5º); prazo para o árbitro proferir a sentença arbitral (arts. 11, Inciso III e 23).⁴¹

A citada autora conclui afirmando: "O objetivo do princípio da autonomia do pacto arbitral é salvar a cláusula compromissória, para que, em virtude dela, possa se julgar a validade, ou não, do contrato arbitrável".⁴²

Por oportuno, vale destacar que o art. 3º da Lei n. 9.307/1996 dispõe que a convenção de arbitragem abrange tanto a cláusula compromissória quanto o compromisso arbitral: "As partes interessadas podem submeter a solução de seus litígios ao juízo arbitral mediante convenção de arbitragem, assim entendida a cláusula compromissória e o compromisso arbitral".

Por fim, há que se esclarecer que a cláusula compromissória nasce antes do surgimento do conflito. Por sua vez, o compromisso arbitral surge apenas quando o conflito já se instalou.

1.3.3.2 Cláusula Compromissória

A cláusula compromissória tem previsão legal no art. 4º da Lei n. 9.307/1996, a qual dispõe: "A cláusula compromissória é a convenção através da qual as partes em um contrato comprometem-se a submeter à arbitragem os litígios que possam vir a surgir, relativamente a tal contrato".

Assim, a cláusula compromissória é o acordo escrito firmado pelas partes, através do qual, estas se comprometem que qualquer litígio que possa surgir no futuro seja solucionado com aplicação do instituto da arbitragem.

Washington de Barros Monteiro assevera que a cláusula compromissória (*pacto de compromittendo*):

⁴¹ LEMES, Selma Maria Ferreira. **Princípios e origens da lei de arbitragem**. Revista do Advogado, São Paulo, n. 51, p. 32-35, out. 1997.

⁴² *Ibidem*.

Constitui apenas parte acessória do contrato constitutivo da obrigação; é a cláusula pela qual as partes, preventivamente, se obrigam a submeter-se à decisão do juízo arbitral, a respeito de qualquer dúvida emergente na execução do contrato.⁴³

Alexandre Freitas Câmara, por sua vez, ensina que a cláusula compromissória é “um contrato preliminar, ou seja, uma promessa de celebrar o contrato definitivo, que é o compromisso arbitral”.⁴⁴

Desta feita, conclui-se que a cláusula compromissória é o acordo de vontade das partes, inserido no contrato, através do qual estabelecem que, numa possível e futura controvérsia, o conflito venha a ser dirimido pelo juízo arbitral.

1.3.3.3 Compromisso Arbitral

O compromisso arbitral é a convenção de arbitragem onde constam as regras que irão reger o processo arbitral. Ou seja, o compromisso arbitral é a instituição do juízo arbitral, sendo que neste documento serão definidos todos os aspectos que deverão ser observados no processo, nos termos do arts. 10 e 11 da Lei n. 9.307/1996, *in verbis*:

Art. 10. Constará, obrigatoriamente, do compromisso arbitral:

I – o nome, profissão, estado civil e domicílio das partes;

II – o nome, profissão e domicílio do árbitro, ou dos árbitros, ou, se for o caso, a identificação da entidade à qual as partes delegaram a indicação de árbitros;

III – a matéria que será objeto da arbitragem; e

IV – o lugar em que será proferida a sentença arbitral.

Art. 11. Poderá, ainda, o compromisso arbitral conter:

I – local, ou locais, onde se desenvolverá a arbitragem;

II – a autorização para que o árbitro ou os árbitros julguem por equidade, se assim for convencionado pelas partes;

III – o prazo para apresentação da sentença arbitral;

IV – a indicação da lei nacional ou das regras corporativas aplicáveis à arbitragem, quando assim convencionarem as partes;

V – a declaração da responsabilidade pelo pagamento dos honorários e das despesas com a arbitragem; e

VI – a fixação dos honorários do árbitro, ou dos árbitros.

⁴³ MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de direito civil: direito das obrigações 1ª parte**. 28. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001. v. 4, p. 319.

⁴⁴ CÂMARA, Alexandre Freitas. **A arbitragem – Lei nº 9.307/1996**. 3. ed. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2002. p. 28.

Parágrafo único. Fixando as partes os honorários do árbitro, ou dos árbitros, no compromisso arbitral, este constituirá título executivo extrajudicial; não havendo tal estipulação, o árbitro requererá ao órgão do Poder Judiciário que seria competente para julgar, originariamente, a causa que os fixe por sentença.

Interessante notar que o compromisso arbitral, diferente da cláusula compromissória, é celebrado após o surgimento da controvérsia entre as partes, as quais submetem esta disputa à decisão do juízo arbitral.

Enfim, o compromisso arbitral é a convenção estabelecida entre as partes envolvidas para extinguir a controvérsia existente, renunciando à via judicial, em favor da arbitragem.

1.4 Instituto da Transação

O art. 1.025 do Código Civil Brasileiro de 1916 preceituava: “É lícito aos interessados prevenirem, ou terminarem o litígio mediante concessões mútuas”. Esta redação foi mantida pelo art. 840 do Código Civil Brasileiro de 2002, o qual prevê: “É lícito aos interessados prevenirem, ou terminarem o litígio mediante concessões mútuas”.

Vê-se que o suso diploma legal, apesar de considerar a transação como um contrato em espécie, continua a tratá-la como um efeito predominantemente extintivo das obrigações, ou seja, no seu aspecto desconstitutivo de direitos ou obrigações.

O tributarista Hugo de Brito Machado apresenta dois sentidos para a palavra transação, *litteris*:

A palavra *transação* é geralmente utilizada para designar um negócio jurídico ou acordo de vontades, a respeito de relações jurídicas as mais diversas. É muito comum o seu uso nos meios empresariais para designar uma compra e venda, uma permuta, um desconto bancário, uma caução de títulos ou um mútuo mercantil. [...] Significa também o acordo expresso, por meio do qual as partes, mediante concessões recíprocas, previnem a lide ou lhe põem termo. O primeiro significado, como se vê, é bem amplo, envolvendo todo e qualquer dos vários acordos na prática empresarial. O

último é restrito, compreendendo apenas um acordo especificamente destinado a evitar ou a terminar um litígio.⁴⁵

O civilista Clóvis Beviláqua, por sua vez, definiu a transação como sendo “um ato jurídico, pelo qual as partes, fazendo-se concessões recíprocas, extinguem obrigações litigiosas ou duvidosas”.⁴⁶

Acresça-se o escólio de Maria Helena Diniz quanto à definição do instituto da transação:

A *transação* é um negócio jurídico bilateral, pelo qual as partes interessadas, fazendo-se concessões mútuas, previnem ou extinguem obrigações litigiosas ou duvidosas. [...] A transação seria uma composição amigável entre os interessados sobre seus direitos, em que cada qual abre mão de parte de suas pretensões, fazendo cessar as discórdias.⁴⁷

Portanto, pode-se definir o instituto da transação como sendo o contrato, acordo ou ajuste pelo qual as partes, fazendo concessões mútuas, declarando ou reconhecendo direitos, ou estabelecendo novas obrigações, previnem ou extinguem obrigações litigiosas ou duvidosas.

1.4.1 Natureza Jurídica da Transação

Questão tormentosa que divide a doutrina é a definição da natureza jurídica do instituto da transação. Atualmente existem dois entendimentos: a primeira corrente entende que a transação tem natureza jurídica contratual; e a segunda corrente defende a ideia de que a transação tem natureza jurídica de uma das modalidades de extinção da obrigação.

Maria Helena Diniz define a natureza jurídica da transação como sendo um misto de negócio jurídico bilateral e pagamento indireto, conforme pode ser observado da sua doutrina, *in verbis*:

⁴⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **A transação no direito tributário**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 75, p. 60, dez. 2001.

⁴⁶ BEVILÁQUA, Clóvis. **Código Civil dos Estados Unidos do Brasil comentado**. 10 ed. Rio de Janeiro: Editora Paulo de Azevedo Ltda., 1955, v. 4, p. 144.

⁴⁷ DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro: teoria geral das obrigações**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. v. 2. p. 313-314.

A transação é um instituto jurídico *sui generis*, por consistir numa modalidade especial de negócio jurídico bilateral, que se aproxima do contrato (RT. 277:266; RF, 117:407), na sua constituição, e do pagamento, nos seus efeitos. É um negócio jurídico bilateral declaratório, uma vez que, tão-somente, reconhece ou declara direito, tornando certa uma situação jurídica controvertida e eliminando a incerteza que atinge um direito.⁴⁸

Nada obstante, prevalece o entendimento doutrinário de que a transação tem natureza jurídica de contrato, haja vista tratar-se de um ato jurídico bilateral.

Por oportuno, cabe trazer a conhecimento que, anteriormente, pelo Código Civil de 1916, a transação tinha natureza jurídica de meio de extinção da obrigação⁴⁹.

Desta forma, foi somente com a entrada em vigor da Lei n. 10.406/2002 (novo Código Civil Brasileiro) que passou a prevalecer o entendimento de que a transação tem natureza jurídica de contrato.⁵⁰

1.4.2 Elementos Constitutivos da Transação

O art. 840 do Código Civil Brasileiro de 2002 dispõe: “É lícito aos interessados prevenirem, ou terminarem o litígio mediante concessões mútuas”.

Sob tal perspectiva, cumpre trazer à baila os ensinamentos de Pontes de Miranda, para quem, o instituto da transação é um:

Negócio jurídico bilateral, em que duas ou mais pessoas acordam em concessões recíprocas, como o propósito de pôr termo à controvérsia sobre determinada ou determinadas relações jurídicas, seu conteúdo, extensão, validade ou eficácia.⁵¹

⁴⁸ DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro: teoria geral das obrigações**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. v. 2. p. 320.

⁴⁹ Nesse sentido, Clóvis Beviláqua asseverava que: “Para o Código Civil, a transação não é, propriamente, um contrato. Ainda que a lição da maioria dos Códigos seja em sentido contrário, o certo é que o momento preponderante da transação é o extintivo da obrigação”. Ibidem, p. 144.

⁵⁰ Conforme Carlos Alberto Dabus Maluf, o Código Civil Francês, Italiano, Espanhol, Português e Alemão tipificam a transação como sendo um contrato. MALUF, Carlos Alberto Dabus. **A transação no direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1985, p. 23.

⁵¹ MIRANDA, Pontes de. **Tratado de direito privado**. 3. ed. São Paulo: RT, 1971. v. 25. p. 117.

Assim, diante da própria definição de transação, é possível estabelecer quais são os seus elementos constitutivos: (i) acordo entre as partes; (ii) existência de relações jurídicas controvertidas; (iii) *animus* de extinguir as dúvidas, os conflitos, prevenindo ou terminando litígio; e (iv) concessões recíprocas.

É um acordo de vontade entre as partes por se tratar de um negócio jurídico bilateral. Ou seja, a transação se constitui em um pacto firmado pelas partes conflitantes, as quais divergem com relação à obrigação existentes entre si.

A transação deve ter por objetivo extinguir um litígio existente entre as partes. Conforme assevera Manoel Ignácio Carvalho de Mendonça, a transação não tem por finalidade criar qualquer tipo de obrigação, nem a de substituir ou tomar o lugar de uma que se extingue, mas sim, extinguir uma obrigação existente.⁵²

É necessária a existência de concessões recíprocas para que seja possível aplicar-se o instituto da transação. Assim, as partes envolvidas no conflito devem ceder parte dos seus direitos para que haja de fato uma transação. Caso contrário, não estaremos diante de uma transação, mas sim, de uma doação, de dação em pagamento ou de remissão, conforme o caso.

Nada obstante, há que se esclarecer que para existência da transação não é necessário que as concessões apresentadas pelos envolvidos sejam iguais ou equivalentes.

Com esse mesmo entendimento, manifesta-se Manoel Ignácio Carvalho de Mendonça, quando afirma que:

As concessões recíprocas das partes não implicam proporcionalidade no dado, retido, ou prometido. Elas podem consistir em satisfazer-se em parte a razão do litígio ou dúvida, ou renunciá-la; reconhecê-la em parte e noutra não; em renunciá-la ou satisfazê-la em sua totalidade, uma vez que haja reciprocidade.

Ordinariamente, se não sempre, as concessões contêm renúncia, desistência de direitos, cortes em pretensões, como meios de poderem as partes chegar a um acordo. Se tal renúncia não tem o caráter de reciprocidade, ou ha doação, ou ha remissão de dívida; nunca, porém,

⁵² MENDONÇA, Manoel Ignácio Carvalho de. **Doutrina e prática: das obrigações ou tratado geral dos direitos de crédito**. Curitiba: Typ. e Lith. a vapor Imp. Paranaense, 1908. p. 463.

transação. Renúncia sem recompensa não é transação; é liberdade.⁵³
(tradução nossa)

Noutras palavras, a reciprocidade não é apenas a presença de suas concessões contrapostas. Deve-se ter presente em mente que uma é causa da outra e vice-versa. Todavia, essa reciprocidade, de acordo com a lição de Manoel Ignácio Carvalho de Mendonça, não implica, necessariamente, em proporcionalidade.

Por fim, cumpre registrar que o instituto da transação não cria novo direito e nem declara ou reconhece os direitos pré-existentes. Ademais, depende de forma pré-estabelecida para ter eficácia e validade, bem como pode ser realizada através de escritura pública ou por termo nos autos de um processo judicial e somente pode tratar de direitos patrimoniais.⁵⁴

1.4.3 Principais Características da Transação

O instituto da transação apresenta como principais características a indivisibilidade, a interpretação restritiva, a natureza declaratória e não constitutiva de direitos e a eficácia de coisa julgada material, conforme segue abaixo:

(i) Indivisibilidade – as cláusulas e condições da transação, sobre a mesma questão litigiosa, constituem uma unidade. Ou seja, deve a transação formar um só todo, sem fracionar-se, mesmo abrangendo os vários aspectos do negócio. Assim, a nulidade de

⁵³ “As concessões recíprocas das partes não implicam proporcionalidade no dado, retido, ou prometido. Elas podem consistir em satisfazer-se em parte a razão do litígio ou dúvida, ou renuncial-a; reconhecê-la em parte e noutra não; em renuncial-a ou satisfazê-la *in totum*, uma vez que haja reciprocidade.

Ordinariamente, si não sempre, as concessões contêm renúncia, desistência de direitos, cõrtes em pretensões, como meios de poderem as partes c

ha doação, ou ha remissão de dívida; nunca, porém, transação. Renúncia sem recompensa não é transacção; é liberdade.” MENDONÇA, Manoel Ignácio Carvalho de. **Doutrina e prática: das obrigações ou tratado geral dos direitos de crédito**. Curitiba: Typ. e Lith. a vapor Imp. Paranaense, 1908. p. 462.

⁵⁴ Nesse sentido se manifesta Clóvis Beviláqua, ao esclarecer que: “Não é lícito transigir sobre questões relativas ao estado das pessoas, legitimidade do matrimônio, pátrio poder, relações pessoais entre os cônjuges, filiação. As vantagens, porém, oriundas dessas relações, desde que sejam de ordem patrimonial, pode ser objeto de transação”. BEVILÁQUA, Clóvis. **Código Civil dos Estados Unidos do Brasil comentado**. 10 ed. Rio de Janeiro: Editora Paulo de Azevedo Ltda., 1955, v. 4. p. 153.

O art. 841 do Código Civil Brasileiro de 2002 reza que: “Só quanto a direitos patrimoniais de caráter privado se permite a transação.”

qualquer delas anula a transação como um todo, salvo se disser respeito à questão litigiosa autônoma, como a cláusula penal (art. 848 do CC);

(ii) Interpretação restritiva – o art. 843, 1ª parte, do CC preceitua que as cláusulas e condições da transação interpretam-se restritivamente, não comportando aplicação analógica e nem extensiva, haja vista que toda transação implica renúncia de direito;

(iii) Natureza declaratória e não constitutiva de direitos – pela transação são apenas declarados direitos preexistentes. Com efeito, os arts. 840 e 843 do Código Civil não admitem que pela transação se transmitam direitos, mas que apenas se renuncie, declare ou se reconheça direitos; e

(iv) Eficácia de coisa julgada material – a sentença que homologa a transação apenas dá efeito extintivo do processo e a transforma em título executivo judicial. A transação por si só, gera os efeitos contratuais quanto ao litígio, extinguindo-o. Quando lavrado em escritura pública ou documento particular referendado pelos advogados dos transatores, pelo Ministério Público ou pela Defensoria Pública constitui título executivo extrajudicial (art. 585 do CPC).

1.4.4 Modalidades de Transação

A transação pode ser judicial ou extrajudicial. Nesse sentido, o art. 842 do Código Civil estabelece:

A transação far-se-á por escritura pública, nas obrigações em que a lei o exige, ou por instrumento particular, nas em que ela o admite; se recair sobre direitos contestados em juízo, será feita por escritura pública, ou por termo nos autos, assinado pelos transigentes e homologado pelo juiz.

A transação judicial realiza-se por termo nos autos, por escritura pública ou instrumento particular, formas que dependem de homologação judicial; a transação extrajudicial realiza-se por escritura pública, quando houver imposição legal, ou por qualquer outra forma que dispense sua realização por escritura pública.

1.4.4.1 Transação Judicial

A transação judicial tem por objetivo o litígio que se encontra em discussão judicial, podendo ser celebrado por termo nos autos, por escritura pública ou instrumento particular, que obrigatoriamente deverá ser homologado pelo Magistrado.

Nesse sentido, cabe trazer à baila o conceito ditado por Washington de Barros Monteiro sobre transação judicial efetivada no curso de processo judicial, *ipsis litteris*:

Se a transação recair sobre direitos contestados em juízo, far-se-á: I) por termo nos autos, assinado pelos transigentes e homologado pelo juiz; II) por escritura pública, nas obrigações em que a lei o exige, ou particular, nas em que ela o admite (art. 1.028).

Conseqüentemente, se existe demanda ajuizada e as partes resolvem compor-se, devem fazê-lo pelos modos previstos no citado dispositivo legal: a) por termo nos autos, subscrito pelas partes, seguindo-se-lhe a homologação judicial. (...) A homologação, todavia, é indispensável; ela completa o ato, tornando-o perfeito e acabado. Só depois de homologada pelo juiz, a transação começa a produzir seus efeitos (Cód. Proc. Civil, art. 584, nº III); b) se escolherem uma das formas enunciadas no nº II, iniciado o processo, juntarão aos autos a respectiva escritura, pública ou particular. Quanto a esta última, não há, entretanto, forma sacramental para a sua existência; pode ela constar de simples recibo. Mas só se permite essa forma, se a transação tem por objeto obrigação que não exija escritura pública para a sua validade. Nas obrigações em que a lei exige escritura pública, só por essa forma, ou por termo nos autos, se poderá transigir.

Homologada a transação, extingue-se o processo (Cód. Proc. Civil, art. 269) a menos que ela não tenha abrangido todas as questões suscitadas na causa. Finda a causa por transação, impossível executar-se a sentença anteriormente exarada.

[...]

Não havendo ainda litígio, a transação realizar-se-á por aqueles modos indicados no artigo antecedente, nº II, que no caso couber (art. 1.029). Nesse caso, é óbvio que não há necessidade de homologar-se judicialmente a transação.⁵⁵

⁵⁵ MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de direito civil: direito das obrigações 1ª parte**. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 311-312.

Dessa forma, resta claro que a transação necessariamente deve ser homologada pelo Juiz, caso contrário, não poderá valer como coisa julgada e por consequência não poderá extinguir o processo (art. 268, III, do CPC).

1.4.4.2 Transação Extrajudicial

A modalidade de transação extrajudicial é aquela que se faz para prevenir uma contenda, quando ainda não existe uma ação judicial em andamento, e, nesse caso, não existe necessidade de homologação judicial.

Nesse sentido, cabe trazer à colação lição de Maria Helena Diniz sobre o conceito de transação extrajudicial, *in verbis*:

Extrajudicial, se levada a efeito ante uma demanda ou litígio iminente, evitado, preventivamente, mediante convenção dos interessados que, fazendo concessões recíprocas, resolvem as controvérsias, por meio de escritura pública, se a lei reclamar essa forma, ou particular, nas hipóteses em que a admitir (CC, art. 1029). Não há necessidade de se homologar, por via judicial, tal transação, por ter sido feita, com função preventiva, antes de haver litígio ou demanda, justamente com a finalidade de evitá-los.⁵⁶

Todavia, valerá como título executivo judicial se vier a ser homologada pelo juiz que seria competente para processar e julgar ação que eventualmente fosse proposta por qualquer dos transatores para resolver a lide (art. 475-N, V, do CPC).

Por fim, cabe registrar que também valerá como o título executivo extrajudicial a transação que vier a ser referendada pelo Ministério Público, pela Defensoria Pública ou pelos advogados dos transigentes, ou se for celebrada por escritura pública ou outro documento público, ou finalmente, por instrumento particular assinado por suas testemunhas (art. 585, II, do CPC).

⁵⁶ DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro: teoria geral das obrigações**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 1996. v. 2. p. 315.

1.4.5 Objetos da Transação

A transação tem como objetivo todos os interesses juridicamente protegidos, em relação aos quais as partes possam transigir e dispor quanto ao uso de sua autonomia de vontade, desde que não vedada por lei.

Nesse sentido, o art. 841 do CC dispõe: “Só quanto a direitos patrimoniais de caráter privado se permite a transação”. Assim, não podem ser transacionados os direitos indisponíveis.

Nessa mesma linha reflexiva, manifesta-se a doutrina de Rodolfo Pamplona Filho e Pablo Stolze Gagliano:

Dessa forma, os direitos indisponíveis, os relativos ao estado e à capacidade das pessoas, os direitos puros de família e os direitos personalíssimos não podem ser objeto de transação, pois esta é direcionada para direitos que estão dentro do comércio jurídico. Como critério básico para se verificar se determinados direitos podem ser objeto de transação, basta analisar se eles estão no campo da disponibilidade jurídica ou não.⁵⁷

Dessa forma, podem ser transacionados: os direitos patrimoniais de caráter privado, ainda que decorrentes da prática de atos ilícitos tidos com criminosos, sem prejuízo da ação penal promovida pelo ministério público contra o ofensor (art. 846 do CC); os direitos de família referentes a ações de reconhecimento de paternidade, fixação de alimentos, separação judicial e divórcio, bem como as questões decorrentes como guarda de filhos, regulação de visitas, valor dos alimentos e partilha de bens do casal, desde que observada a intervenção do Ministério Público e a homologação judicial; direitos das sucessões: partilha de bens de herdeiros maiores e capazes; e direitos trabalhistas: verbas de rescisão em geral, exceto aquelas de imposição obrigatória.

Por outro lado, não podem ser objeto de transação: coisas fora do comércio; negócios ilícitos, imorais ou contra os costumes; questões de estado e capacidade das pessoas, legitimidade e poder familiar; dívidas de jogo; conduta ou negócio criminoso

⁵⁷ PAMPLONA FILHO, Rodolfo; GAGLIANO, Pablo Stolze. **Novo curso de direito civil – obrigações**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. v. 2. p. 224.

enquadrado como crime de ação pública incondicionada; herança de pessoa viva; ordem de vocação hereditária; direitos da personalidade, casamento, filiação e outros direitos indisponíveis.

1.4.6 Efeitos Jurídicos da Transação

O art. 844 do Código Civil estabelece: “A transação não aproveita, nem prejudica senão aos que nela intervierem, ainda que diga respeito a coisa indivisível”.

Essa regra decorre do princípio da relatividade dos efeitos dos contratos. Isto é, a transação é um contrato e rege-se pelos princípios e cláusulas gerais aplicáveis a todos os negócios jurídicos bilaterais.

Assim a transação não pode prejudicar terceiro que não participe do acordo. Nada obstante, se for concluída entre credor e o devedor, desobrigará o fiador (art. 844, § 1º, do CC). Ademais, se realizado entre um dos credores ou devedores solidários e a outra parte da obrigação, extingue a obrigação do devedor para com os outros credores solidários, ou o crédito do credor em relação aos demais co-devedores, respectivamente (art. 844, § 2º e 3º, do CC).

Noutro giro, dada a evicção da coisa renunciada por um dos transigentes, ou por ele transferida à outra parte, não revive a obrigação extinta pela transação, ressalvado o direito ao evicto cabe o direito de reclamar perdas e danos (art. 845 do CC).

Dessa feita, pode-se dizer que transação gera os efeitos de coisa julgada, com exceção da anulação por dolo, coação ou erro essencial quanto à pessoa ou coisa controversa (art. 849 do CC).

Portanto, a sentença que homologa a transação não pode ser atacada por recurso de apelação que tenha por objetivo discutir o conteúdo do acordo, ressalvado a possibilidade de interposição de ação rescisória, nos termos do art. 486 do CPC: “Os atos judiciais, que não dependem de sentença, ou em que esta for meramente homologatória, podem ser rescindidos, como os atos jurídicos em geral, nos termos da lei civil”.

Entretanto, a ação rescisória somente é cabível quando tem por objetivo questionar o conteúdo do julgamento, decidindo o mérito, não quando apenas o homologa (art. 485 do CPC).

Com efeito, a sentença que por defeito formal vier a ser anulada em recurso de apelação, por si só, não anula a transação, a qual poderá ser homologada por outra sentença judicial válida, ou, sem esta, surtirá os efeitos contratuais que lhe são inerentes, sem a investidura de título executivo judicial.

Por fim, registre-se que a transação não se anula por erro de direito a respeito das questões que foram objeto de controvérsia entre as partes (art. 849, parágrafo único, do CC), bem como este instituto admite a aplicação de pena convencional (art. 847 do CC).

Em arremate, releva notar que a função social mais importante da transação é possibilitar a resolução do conflito sem a necessidade de se socorrer ao Poder Judiciário.

CAPÍTULO 2 – PROJETO DE LEI GERAL DE TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA

No dia 20 de abril de 2009, o Poder Executivo Federal enviou à Câmara dos Deputados projeto de lei que trata da Lei Geral de Transação Tributária, autuado sob o n. 5.082/2009.

Segundo a mensagem Interministerial nº 00204/2008 – MF, o escopo do anteprojeto é o de constituir nova relação entre a administração tributária e os contribuintes, possibilitando que as duas partes, mediante entendimento direto, alcancem uma aplicação mais homogênea da legislação tributária, bem como informa que o projeto de lei parte dos permissivos já existentes nos artigos 156, incisos III e IV, 171 e 172 do CTN, que prevê a transação em matéria tributária, mas até o presente momento não foi regulamentada.

Outros argumentos levantados na mensagem a favor do projeto de transação tributária podem ser sintetizados em: morosidade na resolução judicial dos litígios tributários e as suas consequências para o mercado econômico; redução dos custos de administração do sistema de cobrança dos créditos tributários da União; estímulo ao pagamento voluntário; aumento na eficácia do sistema arrecadatório nacional; desafogamento das instâncias administrativas e judiciais e maior segurança jurídica para o contribuinte.

Portanto, conclui-se que o projeto de lei de transação tributária tem por finalidade tornar factível a arrecadação, evitando o desperdício de esforços administrativos, em situações de incertezas, além de aproximar Fisco e os contribuintes, diminuindo a litigiosidade e a insegurança na tributação.

2.1 Transação Tributária⁵⁸

O projeto de lei geral de transação em matéria tributária estabelece as condições para que a Fazenda Nacional e o contribuinte da obrigação tributária possam transacionar mediante concessões mútuas que importem em composição ou terminação de litígio e conseqüentemente extingua o crédito tributário.

Dessa feita, são sistematizados e organizados os procedimentos para transação tributária, elencando 4 (quatro) tipos específicos, os quais serão em seguida abordados: a transação em processo judicial; a transação em insolvência civil, recuperação judicial e falência; a transação por recuperação tributária; e a transação administrativa por adesão (art. 15).

2.1.1 Requisitos Gerais para Transação Tributária

Consta na mensagem Interministerial nº 00204/2008 – MF que o anteprojeto de lei estabelece os seguintes requisitos gerais para a transação tributária:

a) ocorrerá somente nos casos previamente disciplinados e autorizados pela Câmara Geral de Transação e Conciliação da Fazenda Nacional – CGTC (art. 4º);

b) nos casos de valores superiores a um milhão de reais dependerá da prévia autorização do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, e superiores a dez milhões de reais, do Ministro da Fazenda (§ 3º do art. 4º);

⁵⁸ O Procurador-Geral da Fazenda Nacional Luís Inácio Lucena Adams assevera que a aplicação do instituto da transação em matéria tributária tem por escopo constituir nova relação entre a administração tributária e os contribuintes, possibilitando que as duas partes, mediante entendimento direto, alcancem uma aplicação mais homogênea da legislação tributária. O anteprojeto de lei parte da experiência internacional (Alemanha, França, Itália e Estados Unidos da América) e dos permissivos já existentes nos artigos 156, incisos III e IV, 171 e 172 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 1966, entre nós vigorando com força de Lei Complementar). ADAMS, Luís Inácio Lucena. **Ofício nº 624/PGFN-PG, de 14 de março de 2007**. Disponível em: < <http://www.fazenda.gov.br/portugues/releases/2007/r150307d-oficio-624-PGFN.pdf>>. Acesso em: 11 jan. 2011.

c) para valores inferiores ao limite mínimo de execução fiscal, a PGFN, ouvida a CGTC, fixará os critérios de transação (§ 4º do art. 4º);

d) a transação não aproveitará nem prejudicará senão aos que nela intervirem (art. 5º);

e) a transação somente poderá dispor sobre multas, juros de mora, encargos de sucumbência e de natureza pecuniária nos seguintes limites (art. 6º):

1. Até cem por cento nos casos de exigências de multas do descumprimento de obrigações acessórias;

2. Até cinquenta por cento das sanções pecuniárias;

3. Até sessenta por cento dos juros de moras; e

4. Até cem por cento dos demais encargos pecuniários como a sucumbência.

f) a transação não poderá resultar na negociação do montante dos tributos devidos, nem dispor sobre matéria de inconstitucionalidade (art. 7º);

g) a transação poderá ser subordinada à assinatura de termos de ajustamento de conduta e à substituição e à solidariedade do administrador inidôneo (art. 8º);

h) o sujeito passivo facultará à Fazenda Nacional o acesso e a fiscalização dos documentos necessários ao procedimento de transação (art. 10);

i) a celebração da transação implicará renúncia, pelo sujeito passivo ao direito sobre que se funda a ação ou recurso administrativo ou judicial (art. 11);

j) o termo de transação somente poderá ser discutido, administrativa ou judicialmente quanto à sua nulidade (art. 12);

k) a transação não se anulará por erro de direito (§ 5º do art. 12);

l) o termo de transação poderá ser revisto pela Fazenda Pública, com efeitos *ex nunc*, quando fundando em lei ou ato normativo declarados inconstitucionais pelo STF ou

aplicação ou interpretação da lei ou ato normativo contrário à jurisprudência definitiva dos tribunais superiores e do Supremo Tribunal Federal (§6º do art. 12);

m) o descumprimento das obrigações firmadas na transação autoriza a interrupção da prescrição, a revogação dos compromissos presentes e futuros, após manifestação do sujeito passivo no prazo de 15 dias, a execução da dívida integral constante do termo de transação e a cobrança integral do crédito tributário devido na origem, atualizado e acrescido de juros de mora, descontando-se o valor arrecadado no período (arts. 13 e 14);

n) o sujeito passivo poderá propor ou submeter-se a termo de ajustamento de conduta perante a Fazenda Nacional, conforme plano de regularidade tributária, que deverá ser cumprido integralmente, caso admitido, sob pena de revogação do termo da transação (art. 25).

2.1.2 Cabimento da Transação Tributária

O art. 171 do Código Tributário Nacional estabelece: “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 conseqüentemente extinção do crédito tributário”.

Nesse sentido, o art. 1º do Projeto de Lei Geral de Transação Tributária dispõe que caberá a esta estabelecer as condições e os procedimentos que a União, por meio da PGFN e da SRFB, e os sujeitos passivos de obrigação tributária deverão observar para a realização da transação.

Noutras palavras, cabe ao projeto de lei dispor sobre as condições e os procedimentos para a realização da transação como forma alternativa de resolução de conflito em matéria tributária.

No que tange as normas complementares sobre cabimento, tempo e modo de celebração do termo de transação, caberá à Câmara-Geral de Transação e Conciliação – CGTC, através de resolução, defini-las (§ 6º do art. 49).

2.1.3 Modalidades de Transação Tributária

O projeto de lei de transação em matéria tributária prevê 4 (quatro) modalidades: (i) a transação em processo judicial; (ii) a transação em insolvência civil, recuperação judicial e falência; (iii) a transação por recuperação tributária; e (iv) a transação administrativa por adesão (art. 15).

2.1.3.1 *Transação em Processo Judicial*

A transação em processo judicial terá por objeto o litígio entre partes, como definido no processo inicial, cuja solução, para a matéria de fato ou de direito, poderá ser alcançada inclusive mediante a consideração de elementos não constantes no processo judicial (art. 30).

Assim, a transação em processo judicial pressupõe a existência de litígio, cuja controvérsia pode tratar de matéria de fato ou de direito, inclusive questões constitucionais, bem como poderá levar em consideração para decidir questões que não constem do processo judicial. Vê-se que nesta parte final está superado o velho brocardo jurídico que diz: o que não está nos autos, não está no mundo⁵⁹.

A transação tributária em processo judicial somente será admitida: (i) para créditos tributários devidamente constituídos por lançamento por homologação ou por lançamento de ofício; (ii) em qualquer fase do processo judicial, antes da data de publicação do despacho, positivo ou negativo, de admissibilidade de recurso especial ou

⁵⁹ “*Quod non est in actis, non est in mundo.*”

extraordinário; e (iii) no caso de haver execução fiscal em curso até o julgamento em primeira instância dos respectivos embargos; ou não sendo opostos embargos, até a publicação da decisão que designar a data do leilão (§ 1º do art. 30).

Portanto, a transação tributária em processo judicial somente será admitida para discutir crédito tributário devidamente constituído e desde que antes da fase do despacho, positivo ou negativo, de admissibilidade de recurso especial ou extraordinário, ou ainda, no caso de haver execução fiscal em curso até o julgamento em primeira instância dos respectivos embargos, ou não sendo opostos embargos, até a publicação da decisão que designar a data do leilão.

Como resultado da transação tributária, a União poderá conceder ao contribuinte os seguintes descontos: (i) até 100% (cem por cento) da multa pelo descumprimento de obrigação acessória (em alguns casos, de qualquer multa de ofício); (ii) até 80% (oitenta por cento) da multa de mora ou de ofício; (iii) até 60% (sessenta) dos juros de mora; e (iv) até 100% (cem por cento) do encargo de sucumbência.

Por fim, cabe registrar que a transação tributária em processo judicial não poderá ocorrer em ações mandamentais ou em ações cautelares (§ 5º do art. 30).

2.1.3.2 Transação em Insolvência Civil, Recuperação Judicial e Falência

Declarada a insolvência civil, ou decretada a falência do empresário ou da sociedade empresária, ou estando o sujeito passivo em processo de recuperação judicial, a Fazenda Nacional poderá propor ao juízo competente a transação tributária para os efeitos de extinção do crédito tributário de modo definitivo, nos termos de resolução da Câmara-Geral de Transação Tributária – CGTC (art. 32).

Entretanto, a transação tributária somente poderá ser realizada pelo juiz, quando apresentadas as propostas pelas partes transadoras, para garantir a satisfação dos créditos tributários, sem prejuízo da tutela aos direitos do insolvente ou do falido, da administração da massa falida e dos titulares de créditos preferenciais, os quais deverão ser preservados no que for suficiente para a satisfação destes (§ 1º art. 32).

De outra parte, questão tormentosa encontra-se no fato de ser esclarecido se será a própria resolução da CGTC que irá disciplinar o procedimento desta modalidade de transação. Com efeito, pensa-se que esta modalidade de transação deva vir detalhada dentro do próprio projeto de lei. Ora, se nem medida provisória pode dispor sobre normas de direito processual civil (art. 62, § 1º, alínea “b”, da CF), com muito mais razão no caso de resolução.

As concessões a serem feitas pela União nesta modalidade transacional são as seguintes: remissão parcial do crédito tributário; anistia da penalidade tributária; e a possibilidade de parcelamento do débito tributário ou sua extinção mediante dação em pagamento (§ 2º art. 32).

Contudo, o sujeito passivo que se submeter à transação por insolvência tributária, caso sobrevenha sua recuperação, com extinção da insolvência ou da falência, deverá firmar termo de ajuste de conduta e manter, pelos 5 (cinco) anos seguintes, regularidade fiscal em todos os tributos federais, sob pena de cobrança da diferença dos débitos objeto da transação, acrescidos dos encargos legais (art. 33).

Por fim, quando se apurar que o sujeito passivo concorreu com dolo, fraude ou simulação para sua insolvência ou falência ou não se utilizou da denúncia espontânea antes da transação tributária, o respectivo termo não poderá ser concluído ou será nulo, caso já se tenha por encerrado o procedimento, sem prejuízo das consequências penais cabíveis (art. 34).

2.1.3.3 Transação por Recuperação Tributária

A recuperação tributária tem por objetivo viabilizar a superação de situação transitória de crise econômico-financeira do sujeito passivo, a fim de permitir a manutenção da fonte produtora, do emprego dos trabalhadores e o interesse público relativo à percepção de tributos, promovendo, assim, a preservação da empresa, sua função social e o estímulo à atividade econômica (art. 35).

Esta modalidade se destina às pessoas jurídicas que não podem requerer a recuperação judicial de que trata a Lei n.11.101/2005 (parágrafo único do art. 35). Exige-se o cumprimento de alguns requisitos, bem como a apresentação de uma extensa lista de documentos, para, ao final, ser concedido ao contribuinte cuja proposta de recuperação tributária seja aceita “parcelamento de débitos vencido ou dação em pagamento de bens imóveis, nas formas e condições estabelecidas em lei”.

Em arremate, cabe registrar que depois de admitida pela Fazenda Nacional a proposta para habilitação no procedimento de transação por recuperação tributária ao sujeito passivo será vedado desistir da proposta de recuperação tributária, ou alienar ou onerar bens ou direitos de seu ativo permanente, sem prévia notificação à autoridade administrativa e desde que demonstrada a reserva de patrimônio para cumprimento do plano de recuperação (art. 39).

2.1.3.4 Transação Administrativa por Adesão

A solução de controvérsias jurídicas em matéria tributária, inclusive as de repercussão geral, poderão ser objeto de transação por adesão, mediante autorização do Ministro de Estado da Fazenda e do Advogado-Geral da União, com base na jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal ou de tribunais superiores, ou previsão em lei específica (art. 43).

Sobre esta última hipótese, nem é o caso de se tecerem maiores comentários, porque, naturalmente, necessário seria analisar cada lei específica. Da primeira, contudo, desde logo, podem-se vislumbrar duas situações: (i) o Supremo Tribunal Federal decide uma questão constitucional ou o Superior Tribunal de Justiça decide uma questão federal de forma definitiva em favor dos contribuintes; e (ii) o Supremo Tribunal Federal decide uma questão constitucional ou o Superior Tribunal de Justiça decide uma questão federal de forma definitiva em favor da União.

Observe-se, contudo, que, atualmente, ante as inovações processuais da repercussão geral e dos recursos repetitivos, uma vez julgada uma importante questão

constitucional ou de interpretação de lei federal nos Tribunais Superiores, essa mesma decisão deverá ser observada por todos os demais Tribunais nos processos que estavam sobrestados, aguardando a decisão superior (no caso da súmula vinculante, o efeito vinculante é ainda mais imediato, porquanto, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal, assim que publicada, ela “terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal”).

O que se quer ressaltar com essa observação é que a tendência contemporânea é no sentido de que, assim que uma importante questão jurídica haja sido decidida pelos Tribunais Superiores, todas as demais causas similares, logo em seguida, muito rapidamente, sejam decididas nos mesmos termos.

2.1.4 Matérias Excluídas da Transação

A transação em matéria tributária, em quaisquer de suas modalidades, não poderá (art. 7º):

I – implicar negociação do montante do tributo devido;

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

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

b) que fundamente crédito tributário objeto de:

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

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

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

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

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

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

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

Em síntese, a transação tributária, em qualquer de suas modalidades, não poderá: (i) implicar negociação do montante do tributo devido; (ii) afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, salvo nos casos: a) que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do STF; b) que fundamente crédito tributário objeto de dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do PGFN, súmula da AGU, pareceres da AGU, pareceres do PGFN, solução de consulta especial emitida pelo SRFB, súmula vinculante editada pelo CARF; e (iii) dispor sobre matéria de fato ou de direito sem observar os limites do conflito ou litígio.

2.1.5 Concessões Realizadas Pela Fazenda Nacional

A transação, em qualquer das suas modalidades, somente poderá dispor sobre multas, de mora e de ofício, juros de mora, encargos de sucumbência e demais encargos de natureza pecuniária, bem como valores oferecidos em garantia ou situações em que a interpretação da legislação relativa a obrigações tributárias seja conflituosa ou litigiosa (art. 6º).

A redução de sanções de natureza pecuniária, de juros de mora e demais acréscimos pecuniários respeitará os seguintes limites (§ 1º do art. 6º):

I – até 100% (cem por cento) do seu valor, no caso de exigências de multas decorrentes unicamente do descumprimento de obrigações acessórias;

II – até 50% (cinquenta por cento) das multas, de mora e de ofício;

III – até 60% (sessenta por cento) dos juros de mora incidentes após a constituição do crédito tributário; e

IV – até 100% (cem por cento) do encargo de sucumbência e demais encargos de natureza pecuniária.

2.1.6 Órgãos Intervenientes

Pode-se citar como órgãos intervenientes na transação tributária a Câmara-Geral de Transação e Conciliação – CGTC e as Câmaras de Transação e Conciliação – CTC (arts. 46 e 48).

À Câmara-Geral de Transação e Conciliação – CGTC, vinculada à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e presidida pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional ou Procurador da Fazenda Nacional por ele indicado, compete:

I – decidir sobre a progressiva implantação das modalidades de transação;

II – editar, sob a forma de resoluções, regulamentos necessários à execução da Lei de transação tributária, observados, nos casos especificados, o disposto em ato do Poder Executivo;

III – editar resoluções específicas relativas à definição dos requisitos, forma e parâmetros de propostas de transação;

IV – conhecer, por meio da respectiva unidade da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ou da Secretaria da Receita Federal do Brasil, de incidente de divergência entre termos de transação expedidos pela Fazenda Nacional, o qual será apresentado no prazo de trinta dias à autoridade administrativa que houver proferido a decisão supostamente divergente, e, uma vez instruído, será remetido à CGTC no prazo de quinze dias, tramitando sem efeito suspensivo;

V – assessorar o Procurador-Geral da Fazenda Nacional em todas as atividades relativas ao cumprimento da Lei de transação tributária.

Por fim, quanto às Câmaras de Transação e Conciliação – CTC, estas poderão ser instituídas por ato conjunto do Procurador-Geral da Fazenda Nacional e do Secretário da Receita Federal do Brasil, nos termos de resolução da CGTC, presididas por Procurador da Fazenda Nacional, para realizar todos os atos necessários à aplicação da lei de transação tributária.

2.1.7 Integrantes da Câmara-Geral de Transação e Conciliação e das Câmaras de Transação e Conciliação

A CGTC e a CTC serão compostas, paritariamente, por membros designados pelo Ministro de Estado da Fazenda entre servidores públicos membros da carreira funcional de Procurador da Fazenda Nacional e Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, conforme os critérios a serem estabelecidos em ato do Poder Executivo (art. 49).

Os integrantes da CGTC e da CTC deverão possuir reputação ilibada, conhecimentos jurídicos, contábeis e econômicos, mais de dez anos de exercício funcional nas suas atuais carreiras e estar habilitados, a partir de cursos de formação específicos, nas práticas de mediação e transação (§ 1º do art. 49).

Todavia, a permanência dos membros será limitada a quatro anos, podendo estender-se por mais quatro, uma única vez, desde que comprovada a participação em

cursos de atualização e observada a avaliação dos resultados alcançados no exercício da função (§ 2º do art. 49).

Com efeito, além dos impedimentos previstos no art. 14 da Lei nº 9.307, de 23 de setembro de 1996, os membros da CGTC e das CTC deverão declarar impedimento ou suspeição sempre que (§ 4º do art. 49):

I – houver atuado como autoridade lançadora, representante administrativo ou judicial da Fazenda Nacional no processo administrativo ou judicial no curso do qual haja sido proposto procedimento de transação ou, sob qualquer outra forma, praticado ato decisório;

II – tratar-se de matéria que, desde a época dos fatos até a conclusão do procedimento de transação, possa ter relação, direta ou indireta, com interesses de sujeito passivo, ou de seus controladores, administradores, gestores ou representantes legais no caso de pessoa jurídica, de quem seja cônjuge, companheiro ou parente, consanguíneos ou afins, até o terceiro grau;

III – nos últimos dez anos, tenha sido empregado ou prestado serviços, a qualquer título, a sujeitos passivos ou a entidades envolvidos no procedimento de transação.

De outra parte, é defeso aos integrantes da CGTC, da CTC e aos servidores públicos, no desempenho das funções de transatores:

I – receber, a qualquer título e sob qualquer pretexto, honorários, percentagens ou custas processuais;

II – representar interesses do sujeito passivo; ou

III – receber, a qualquer título ou pretexto, auxílios ou contribuições de pessoas físicas ou de entidades públicas ou privadas, ressalvadas as exceções previstas em lei.

Em arremate, os membros da CGTC ou da CTC e o Procurador da Fazenda Nacional ou o Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, durante o exercício de competência delegada, gozarão das prerrogativas de independência funcional e inamovibilidade, e deverão agir com imparcialidade, independência, diligência, sigilo

funcional e observar a todos os fundamentos, princípios e critérios da lei geral de transação tributária (art. 52).

2.2 Argumentos Favoráveis a Transação Tributária

Aqueles que defendem a posição de que a aplicação do instituto da transação como forma alternativa de solução de conflito em matéria tributária é constitucional e legal, apontam os seguintes argumentos:

a) O projeto de lei de transação tributária tem previsão autorizativa no CTN, bem como vai ao encontro do princípio constitucional da eficiência da Administração Pública, no qual se inclui a administração tributária;⁶⁰

b) O instituto da transação em matéria tributária propiciará maior “maleabilidade” ou conferirá certa discricionariedade à Administração Pública para compor ou solucionar conflitos e possibilitará maior eficácia no que pertine à satisfação do crédito tributário, respeitando sempre o interesse público;⁶¹

c) A celebração da transação tributária, na esfera judicial ou extrajudicial, é melhor do que a rigidez de uma decisão judicial, que muitas vezes não reflete a melhor técnica tributária ou é imprecisa, ou quando vem a ser prolatada a prestação jurisdicional, não é mais eficaz ou de difícil execução;⁶² e

d) A morosidade na resolução dos litígios tributários produz graves distorções nos mercados, sendo profundamente danoso para a livre concorrência. As sociedades empresárias que honram pontualmente suas obrigações fiscais veem-se, muitas vezes, na

⁶⁰ MARTINS FILHO, Luiz Dias; ADAMS, Luis Inácio Lucena. A transação no Código Tributário Nacional (CTN) e as novas propostas de lei autorizativa. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco. **Transação e arbitragem no âmbito tributário**. Belo Horizonte: Fórum, 2008. p. 23.

⁶¹ Ibidem, p. 28.

⁶² Ibidem, p. 28.

contingência de concorrer com outras que protraem no tempo o pagamento de tributos, por meio de discussões administrativas e judiciais meramente protelatórias.⁶³

Acresça-se o escólio do Procurador da Fazenda Nacional Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy que é um dos fervorosos defensores da aplicação do instituto da transação como forma alternativa de solução de conflito em matéria tributária. Em artigo intitulado “A transação tributária e seus descontentes”, o citado autor aduz:

Desdobra-se junto à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) um projeto de lei que dispõe sobre a transação em matéria tributária. Tem-se como objetivo possibilitar a composição de conflitos e a terminação de litígios, extinguindo-se o crédito tributário ainda em âmbito administrativo.

[...]

A transação é um modelo conhecido na Espanha ("reclamaciones economico-administrativas"), na Itália ("accertamento con adesione", que substitui o "concordato tributario") e na Alemanha, onde a "Tatsächliche Verständigung" suscita acordo sobre os fatos. Já nos Estados Unidos há os acordos conclusivos ("close agreements") e as promessas de compromisso ("offers in compromise"). Como observou José Casalta Nabais, "os países mais progressivos, com o estado de direito estabilizado há centenas ou várias dezenas de anos, solucionam a maior parte dos litígios, incluindo os que surgem no agitado domínio do direito dos impostos, em sede administrativa (lato sensu)".

[...]

O projeto de transação inova, avança, desafia, instiga. É talvez por isso que assusta. E é justamente por isso que revela nossos medos, angústias e fraquezas. E que nos torna tão agressivos em momento que exige esforço único para o fortalecimento das instituições democráticas, centradas no diálogo e na confiança.⁶⁴

Tiago Severini assevera que “O instituto da transação é bastante relevante, sobretudo na seara tributária, constituindo eficiente instrumento para a composição das constantes controvérsias interpretativas entre contribuintes e a Administração Tributária”.⁶⁵

Antônio Souza Ribas e Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas, por sua vez, dispõem que “Na solução de conflitos em matéria tributária a utilização de mecanismos

⁶³ MARTINS FILHO, Luiz Dias; ADAMS, Luis Inácio Lucena. A transação no Código Tributário Nacional (CTN) e as novas propostas de lei autorizativa. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco. **Transação e arbitragem no âmbito tributário**. Belo Horizonte: Fórum, 2008. p. 37.

⁶⁴ GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **A transação tributária e seus descontentes**. Valor Econômico, 08 out. 2008. Disponível em: <<http://www3.pgfn.gov.br/assessoria-de-comunicacao/Entrevistas/a-transacao-tributaria-e-seus-descontentes/>>. Acesso em: 27 set. 2009.

⁶⁵ RIBAS, Antônio Souza; RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. **Arbitragem como meio alternativo na solução de controvérsias tributárias**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, n. 60. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 223, jan./fev. 2005.

alternativos deve ser entendida como um passo mais firme na evolução da organização jurídica e no próprio desenvolvimento da democracia”.⁶⁶

Em arremate, a Ministra do Egrégio Superior Tribunal de Justiça Fátima Nancy Andrighi preleciona: “A adoção de formas alternativas de solução de conflitos está abrindo portas de esperança para todos os segmentos sociais e, sem dúvida alguma, realizará o sonho de liberdade e de ampliação da cidadania”.⁶⁷

2.3 Argumentos Contrários a Transação Tributária

De outra parte, tem-se a corrente contrária à aplicação do instituto da transação em matéria tributária que é capitaneada pelo Unafisco⁶⁸. Através das Notas Técnicas n. 10, 12 e 18⁶⁹, a Unafisco sustenta que o instituto da transação aplicado como forma alternativa de solução de litígio em matéria tributária ofende diversos princípios constitucionais.

Na Nota Técnica n. 10, de julho de 2008, intitulada “Análise do Anteprojeto da Lei Geral de Transação Tributária”, o Departamento de Estudos Técnicos da Unafisco Sindical concluiu que o anteprojeto de lei geral de transação tributária se caracteriza por afrontar alguns princípios constitucionais e de direito administrativo, principalmente pela sua pessoalidade e discricionariedade, na medida em que atribui a alguns entes e agentes a capacidade de transacionar valores, deixa transparecer claramente o caráter subjetivo desta decisão.

Na Nota Técnica n. 12, de maio de 2009, intitulada “Análise do Projeto de Lei nº 5.082/09 – Lei Geral de Transação Tributária,” o Departamento de Estudos Técnicos da Unafisco Sindical fez um apanhado geral quanto às modificações introduzidas no anteprojeto de lei.

⁶⁶ SEVERINI, Tiago. **Transação em matéria tributária no direito brasileiro?** Revista Tributária e de Finanças Públicas, n. 88. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 235, set./out. 2009.

⁶⁷ ANDRIGHI, Fátima Nancy. **Formas alternativas de solução de conflitos.** Disponível em: <<http://bdjur.stj.gov.br/dspace/handle/2011/587>>. Acesso em: 12 jan. 2011.

⁶⁸ Sindicato Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal.

⁶⁹ As notas técnicas n. 10, 12 e 19 podem ser acessadas através do endereço eletrônico: <http://www.sindifisconacional.org.br/index.php?option=com_content&view=category&layout=blog&id=76&Itemid=172&lang=pt>. Acesso em: 12 jan. 2011.

Ademais, releva notar que a citada Nota Técnica também aponta os pontos críticos que não foram incorporados ao projeto de Lei n. 5.082/2009. A saber: (i) não observância ao princípio da supremacia do interesse público; (ii) inobservância do princípio da estrita legalidade e da consequente vinculação do ato administrativo; (iii) demasiada discricionariedade dada à Administração pela lei geral de transação; e (iv) tratamento desigual aos contribuintes, com ofensa ao princípio da igualdade ou isonomia.

Na Nota Técnica n. 18, de junho de 2010, intitulada “Análise do Projeto de Lei nº 5.082/09 – Lei Geral de Transação Tributária,” o Departamento de Estudos Técnicos da Unafisco Sindical, nas considerações finais, aduz:

A transação tributária tratada por ambos os projetos não é, de fato, transação. Um requisito essencial deste instituto jurídico são as concessões mútuas. O PL 5.082/09 trata, em verdade, de remissão e de anistia tributária, mas, permeando estes institutos com grande grau de indesejável discricionariedade.

O PL 5.082/09 premia o mau pagador. Suspende a punibilidade para os crimes contra a ordem tributária e econômica, de apropriação indébita e de sonegação de tributos, afastando toda possibilidade de punição na esfera penal.

São claras as evidências de não observação de princípios constitucionais. Com a transação tributária haverá tratamento diferenciado entre contribuintes. O crédito tributário poderá ser quitado em prazos e parcelas especiais e diferentes para cada contribuinte. Os interesses da iniciativa privada em negociar suas dívidas tributárias serão sobrepostos aos interesses maiores da sociedade. Os tributos cobrados via transação não o serão por meio de atividade administrativa plenamente vinculada, mas sim por decisões baseadas em critérios gerais de interpretação discricionária.

Por fim, a transação tributária comprometerá a arrecadação como um todo. O contribuinte mau pagador será beneficiado. Sempre que possível o contribuinte preferirá transacionar, negociar, ao invés de pagar. A arrecadação espontânea será drasticamente reduzida.

Inclusive, cabe registrar que houve solicitação de parecer por parte da Unafisco aos tributaristas Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo⁷⁰ a respeito dos projetos de leis ordinária e complementar que tratam da transação em matéria tributária. Por oportuno, seguem abaixo as perguntas e respostas fornecidas pelos pareceristas:

⁷⁰ MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Transação em matéria tributária. Limites. Inconstitucionalidades.** Fortaleza, 20 ago. 2009. Disponível em: <www.sindifisconacional.org.br/mod_download.php?id>. Acesso em: 27 set. 2009.

1ª Pergunta – A ampliação do instituto da *transação* em matéria tributária é compatível com os ditames do art. 37 da Constituição Federal, especialmente com o primado da impessoalidade?

Resposta: Não. A ampliação do instituto da transação confere à Administração poder discricionário que lhe permitirá tratar o contribuinte em razão de circunstâncias pessoais, o que está expressamente vedado.

2ª Pergunta – O instituto da *transação tributária* é compatível com a definição legal de tributo, albergada pelo art. 3º do Código Tributário Nacional, especialmente no que esse dispositivo estabelece que o tributo é cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada?

Resposta: Evidentemente não. Com o instituto da transação tributária, como está nos projetos em exame neste parecer, a autoridade administrativa poderá agir com “maleabilidade”. O Tributo deixará de ser cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada e a discricionariedade conferida à Administração Tributária, além de ser contrária ao princípio da legalidade, dá espaço para a prática de corrupção que agride o interesse público. Essa “maleabilidade”, ainda que não seja utilizada para a prática de corrupção, poderá transformar o tributo em instrumento político, com a redução de ônus em troca de apoio ao governo.

3ª Pergunta – O instituto da *transação tributária* ofende ao primado da indisponibilidade do interesse público?

Resposta: Sim. O interesse público não se confunde com interesse do governante, nem com o próprio interesse da Administração Tributária. Aliás, o mais legítimo interesse público consiste precisamente na obediência à lei como instrumento da harmonia social e da segurança jurídica.

4ª Pergunta – O Projeto de Lei Complementar nº 469/09, que altera o Código Tributário Nacional para ampliar o âmbito da transação em matéria tributária, é compatível com os princípios constitucionais, em especial com o princípio da isonomia?

Resposta: Não. A ampliação do âmbito da transação em matéria tributária é flagrantemente incompatível com o princípio da legalidade e na prática poderá implicar

graves lesões ao princípio da isonomia, porque a “maleabilidade” a que se referem os defensores dessa ampliação permitirá à Administração Tributária tratar os contribuintes desigualmente, em razão de conveniências do momento, vale dizer, transformando o tributo em verdadeiro instrumento político.

5ª Pergunta – O Projeto de Lei nº 5.082/09, que institui a denominada Lei Geral de Transações fere os princípios constitucionais, em especial o princípio da isonomia?

Resposta: Sim. A transação, por sua própria natureza, envolve concessões de ambas as partes na relação jurídica obrigacional. Qualquer concessão que a Fazenda Pública venha a fazer estará concedendo ao contribuinte em favor do qual transige, um tratamento diferenciado, quer dizer, tratamento desigual.

Em arremate, cabe trazer a colação artigo escrito por Hugo de Brito Machado, onde este conclama a comunidade jurídica a não dar apoio ao anteprojeto de transação tributária, como se observa:

Em síntese, entendemos que o anteprojeto em questão não merece o apoio da comunidade jurídica, seja porque institui mecanismos que podem incrementar a prática de corrupção na relação tributária, como porque aumenta o poder das autoridades e com isto favorece as práticas discricionárias que podem converter a atividade de tributação em instrumento do poder político, vale dizer, pode ser utilizado para favorecer os companheiros e prejudicar os opositoristas. Não podemos deixar de enfatizar o receio que temos de que a transação pode ser utilizada como instrumento de arbítrio, sobretudo para permitir o tratamento. [...].⁷¹

Em suma, a possibilidade de aplicação do instituto da transação em matéria tributária vem trazendo debates acalorados, e isto é bom, haja vista que aprimora o projeto de lei ou em caso extremo pode resultar em sua rejeição.

⁷¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Transação e arbitragem no âmbito tributário**. Biblioteca Digital Revista Fórum de Direito Tributário, Belo Horizonte, ano 5, n. 28, jul. 2007.

2.4 Transação ou Remissão e Anistia

Segundo a Procuradora da Fazenda Nacional Simone Anacleto Lopes, o novo projeto de lei de transação tributária fere artigos da Constituição Federal e da Lei de Responsabilidade Fiscal ao determinar concessões apenas por parte da União, bem como trata indevidamente remissão e anistia fiscal como se transação fosse.⁷²

Nada obstante, temos opinião de que a tese levantada não pode prosperar, pois a transação, a remissão e a anistia se referem a institutos jurídicos diferentes, sendo que cada qual apresenta suas peculiaridades, o que os diferencia um dos outros. Senão, vejamos.

O art. 171 do Código Tributário Nacional 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 conseqüentemente extinção do crédito tributário.

Desse modo, a transação no direito tributário nacional somente poderá ocorrer mediante a ocorrência concomitante dos seguintes requisitos: a existência de um litígio e lei autorizativa que estabeleça as condições em que as partes podem fazer concessões mútuas. A consequência da transação que obedeça a tais requisitos será a terminação do litígio e a extinção do crédito tributário.

Assim, transação tributária é o acordo entre o Fisco e o contribuinte, dependente de lei autorizativa, com concessões mútuas, ou seja, onde cada parte cede parcela de seu direito com o objetivo de atingirem ponto de interesse para ambas, terminando o litígio e extinguindo o crédito tributário.

Para melhor compreensão do instituto segue o exemplo: o sujeito passivo efetua o recolhimento de débito consignado em auto de infração sem contestá-lo, com desconto de determinada percentagem em relação ao valor da multa aplicada.

⁷² LOPES, Simone Anacleto. **Anteprojeto de lei geral de transação em matéria tributária: uma análise jurídica**. Biblioteca Digital Revista Fórum de Direito Tributário, Belo Horizonte, ano 7, n. 38, mar. 2009.

Dessa feita, na transação tributária, a Administração, em regra, mediante a concessão de descontos, negocia com o contribuinte inadimplente o pagamento do tributo vencido, evitando a execução judicial da dívida ou, se esta já tiver iniciado, dando fim à ação.

Trata-se de instrumento afinado com a busca da efetivação do princípio da economicidade, entretanto, somente uma boa avaliação de custo-benefício poderá indicar se é mais vantajoso o recebimento do tributo antecipadamente, porém a menor, de forma a incentivar o contribuinte a solver voluntariamente a obrigação, ou se o recebimento integral é mais interessante, ainda que demorado, dispendioso e correndo o risco de não ser reconhecido pelo Judiciário ou de encontrar desfalcado o patrimônio do devedor.

Por sua vez, o inciso IV do art. 156 dispõe que a remissão extingue o crédito tributário, bem como o art. 172 assevera que a lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário.

Releva notar que a remissão é ato unilateral do Estado-legislador, bem como abrange os créditos principais e as penalidades. Para ocorrer a remissão é necessário que o crédito já esteja constituído, ou seja, lançado.

A melhor ideia que se pode formar em torno do que seja remissão no direito tributário nos é fornecida por Aurélio Pitanga Seixas Filho:

A remissão, conforme art. 172 do Código Tributário Nacional, é uma forma de extinção do crédito tributário por motivos considerados relevantes pelo legislador e supervenientes ao nascimento da obrigação tributária, podendo ser, também, posterior ao lançamento do crédito tributário.

Na remissão ocorre o fato gerador e nasce a obrigação tributária deixando o sujeito passivo de cumprir a sua obrigação de pagar o tributo. Assim, a regra-matriz tributária produz todas as suas conseqüências jurídicas sem qualquer interferência de uma norma jurídica acessória ou complementar para modificá-las.

Descumprida a norma tributária principal, uma norma jurídica derogatória vai prever determinada situação de fato que propiciará o cancelamento ou perdão ou remissão da obrigação ou do crédito tributário.⁷³

⁷³ SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **Teoria e prática das isenções tributárias**. Rio de Janeiro: Forense, 1989. p. 58-59.

De outra parte, o inciso II do art. 175 reza que a anistia exclui o crédito tributário, sendo que o art. 180 esclarece que a anistia abrange exclusivamente as infrações cometidas anteriormente à vigência da lei que a concede.

Assim, a anistia exclui a exigibilidade do crédito tributário correspondente à penalidade aplicada por infrações, excluídas aquelas que se constituem crimes ou contravenções.

Nesse sentido, cabe trazer à colação observação feita por Bernardo Ribeiro de Moraes:

No direito tributário, a palavra anistia continua sendo empregada na sua terminologia jurídico-penal, para casos de infração tributária. A anistia equívale ao perdão, ao esquecimento da infração punível, deixando o anistiado de receber a penalidade. O Poder Público, no caso, vem "passer l'éponge" na penalidade, conforme assinala Louis Trotabas (LXII, pág. 322). Circunstâncias excepcionais, de interesse social ou político, permitem a concessão da anistia, fazendo-se com que as infrações tributárias desapareçam juridicamente.⁷⁴

Em feliz síntese, Paulo de Barros Carvalho permite visualizar o alcance dos institutos da remissão e da anistia:

Remitindo, o Estado dispensa o pagamento do crédito relativo ao tributo e, pela anistia, dá-se o perdão correspondente ao ato ilícito ou à penalidade pecuniária. As duas realidades são parecidas, mas estão subordinadas a regimes jurídicos bem distintos. A remissão se processa no contexto de um vínculo de índole obrigacional tributária, enquanto a anistia diz respeito a liame de natureza sancionatória, podendo desconstituir a antijuricidade da própria infração.⁷⁵

Destarte, após a leitura das lições carreadas, depreende-se que a remissão atinge os créditos principais e as penalidades, enquanto a anistia atinge somente as penalidades. A transação, por sua vez, pode atingir tanto os créditos principais quanto as penalidades ou somente estas.⁷⁶

⁷⁴ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1995. p. 590.

⁷⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1991. p. 310.

⁷⁶ O art. 6º do Projeto de Lei Geral de Transação em Matéria Tributária estabelece que a transação somente poderá dispor sobre multas, juros de mora, encargos de sucumbência e de natureza pecuniária.

2.5 Transação Tributária e a Lei da Responsabilidade Fiscal

Tormentosa questão a ser respondida se refere a definir se a transação tributária pode ser considerada como uma renúncia de receita e, assim, submetida às limitações impostas pelo art. 14 da Lei Complementar n. 101, de 04 de maio de 2000.

Exsurge do art. 14 da Lei Complementar n. 101, de 04 de maio de 2000, que:

Seção II

Da Renúncia de Receita

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:

I – demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

II – estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no *caput*, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

§ 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.

§ 2º Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de que trata o *caput* deste artigo decorrer da condição contida no inciso II, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso.

§ 3º O disposto neste artigo não se aplica:

I – às alterações das alíquotas dos impostos previstos nos incisos I, II, IV e V do art. 153 da Constituição, na forma do seu § 1º;

II – ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança.

Assim, 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: (i) demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária e de que não afetará as metas de resultados

fiscais previstas no Anexo de Metas Fiscais; ou (ii) estar acompanhada de medidas de compensação, no exercício em que se inicia e nos dois seguintes, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

O dispositivo legal citado está em perfeita sintonia com o princípio da indisponibilidade, pela administração, dos bens e interesses públicos, integrante do regime jurídico-administrativo. Magistral é a lição de Celso Antônio Bandeira de Mello a respeito:

A indisponibilidade dos interesses públicos significa que, sendo interesses qualificados como próprios da coletividade – internos ao setor público –, não se encontram à livre disposição de quem quer que seja, por inapropriáveis. O próprio órgão administrativo que os representa não tem disponibilidade sobre eles, no sentido de que lhe incumbe apenas curá-los – o que também é um dever – na estrita conformidade do que predispuer a “*intentio legis*”.⁷⁷

Portanto, a instituição, arrecadação e cobrança de tributos jamais estiveram entregues à livre disposição da vontade do administrador, antes, é um dever que o persegue. A inovação trazida pela LRF foi a proposição de sanções ao administrador e ao ente federativo irresponsáveis na gestão das receitas públicas.

Além da preocupação com a eficiência na instituição, previsão e arrecadação de tributos, a LRF estabeleceu condições e limites para a renúncia de receitas tributárias, certamente atenta para o fato de que também nesta seara ocorrem excessos, nem sempre em consonância com o interesse público.

Sob tal perspectiva, respondendo ao questionamento supra, Hugo de Brito Machado externou opinião no sentido de que a transação não deve ser considerada como uma renúncia de receita, tanto em função do elemento literal como do elemento teleológico, como se observa da leitura do exposto abaixo:

Atento ao elemento literal, o intérprete há de considerar que no §1º, do art. 14, da aludida lei, define a abrangência do conceito de renúncia fiscal, afirmando que esta "compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação da base de cálculo que implique discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a

⁷⁷ MELLO, Celso Antônio Bandeira. **Curso de direito administrativo**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 33.

tratamento diferenciado". A transação é instituto jurídico previsto no próprio CTN, tem características próprias, entre as quais a bilateralidade, de sorte que não pode ser considerada abrangida pela expressão *outros benefícios*. Não estando especificamente referida, como não está, nem cabendo na referência genérica a outros benefícios, até porque a rigor não é propriamente um benefício, tem-se de concluir que o elemento literal desautoriza a aplicação do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal às transações.

Atendo ao elemento teleológico não se há de chegar a outro resultado. A finalidade da limitação contida no art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal é simplesmente evitar que sejam concedidas pelo legislador vantagens a certos contribuintes sem uma razoável justificação, deixando a Fazenda Pública de arrecadar tributos a ela indiscutivelmente devidos. Ocorre que uma característica essencial da transação reside exatamente na dúvida quanto a ser devido, ou não, o tributo. A transação tem por objetivo pôr fim a um litígio e para tanto ambas as partes, fisco e contribuinte, transigem sobre o que consideram ser de seu direito. O objetivo das restrições colocadas no art. 14, em referência, seguramente não foi obrigar as Fazendas Públicas a levar os seus litígios até o fim. É razoável, portanto, concluir-se que também o elemento teleológico conduz o intérprete ao entendimento segundo o qual essa norma restritiva da liberdade do legislador ordinário das entidades tributantes não se aplica à transação.

Pode ocorrer, é certo, que uma determinada transação seja feita sem albergar as características essenciais desse instituto jurídico. Se tal ocorrer, certamente será possível a invocação do art. 14, da Lei de Responsabilidade Fiscal, desde que se consiga demonstrar que foi colocado sob a aparência de transação um *benefício que corresponde a tratamento diferenciado*, abrangido, assim, no âmbito da renúncia, definido no §1º, daquele art. 14.⁷⁸

Destarte, há que se concordar com o jurista Hugo de Brito Machado de que a transação não deve ser considerada como uma renúncia de receita, tanto em função do elemento literal como do elemento teleológico.

2.6 Experiências Estrangeiras

A multiplicação da litigiosidade tributária constitui hoje um dos problemas centrais enfrentado por grande parte nações internacionais na cobrança do crédito público.

⁷⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Transação e arbitragem no âmbito tributário**. Biblioteca Digital Revista Fórum de Direito Tributário, Belo Horizonte, ano 5, n. 28, jul. 2007.

Isto tem sugerido um incremento na imaginação institucional e a opção por mecanismos alternativos que possibilitem a cobrança do crédito público sem a necessidade de se socorrer ao Poder Judiciário.

Assim, passaremos a discorrer sobre as experiências existentes no direito comparado quanto à aplicação do instituto da transação e outros meios alternativos na cobrança do crédito tributário.

2.6.1 Experiência Italiana

O *consenso* entre o Fisco e o contribuinte para determinar o *quantum debeatur* é um instituto que vem de longa data no Direito Fiscal Italiano. Pode-se dizer que a Itália seja o país que mais tenha experiência no uso de métodos alternativos de solução de conflitos em matéria tributária.

Nesse sentido, o regulamento do imposto sobre o patrimônio mobiliário (*Imposto di Rchezza Mobile*) n. 560, de 11 de julho de 1907, previa que a Administração e o Controle poderiam acordar a respeito da determinação da renda imponible, sendo que tal *concordato* ou *concierto* necessariamente deveria ser elaborado por ambas as partes.

Em síntese, o instituto *concordato* ou *concierto* permitia que fosse determinada a matéria coletável por consenso entre a Administração e o contribuinte, bem como o valor dos bens imóveis para efeitos de aplicação do Imposto sobre as Sucessões e Doações e do Imposto de Registro podiam ser estipulados de comum acordo pelas partes.

Posteriormente, com as alterações legislativas de 1958, a lei Italiana deixou de utilizar o termo *concordato*, para exprimir um consenso entre a Administração e o contribuinte e surgiu o termo *accertamento com adesione*, instituto no qual o contribuinte somente aderiria ao ato unilateral de liquidação praticado pela Administração.

Com a reforma tributária iniciada no ano de 1971, pode-se assinalar que praticamente foi abolido o mecanismo do instituto do *accertamento com adesione*, primando-se por um enfoque em que a comprovação da efetiva base imponible deveria

imperar. Ou seja, alterou-se o método de determinação dos rendimentos empresariais e profissionais com o objetivo de apurar o rendimento efetivo de cada contribuinte, calculado a partir de sua contabilidade. Assim, atribui-se valor probatório aos documentos contábilísticos.

Entretanto, essa reforma tributária teve como consequência o aumento substancial da litigiosidade entre a Administração Fiscal e o contribuinte, ante o quadro permanente de desconfiança mútua instaurada pelo modelo soberania-sujeição.

Dessa forma, com o objetivo de diminuir o problema da litigiosidade tributária foi reintroduzido no ordenamento jurídico Italiano o *accertamento com adesione* ou concordata tributária através do Decreto Legislativo n. 564, de 30 de setembro de 1994, revisto pelo Decreto Legislativo n. 218, de 19 de junho de 1997.

Esse *accertamento com adesione*, *accertamento concordato* ou *negoziato* se constitui num acordo entre a Administração e o contribuinte estabelecido num ato administrativo ao qual o particular adere, a partir de um contraditório, que leva a um compromisso sobre os aspectos controvertidos da estimação do imposto a ser pago.

Assim, se não há acordo, após os debates, a Autoridade Fiscal lança o tributo que acha devida e o sujeito passivo faz uso das reclamações e recursos existentes. Todavia, caso o acordo venha a se perfectibilizado, o Fisco e o contribuinte firmam um documento através do qual encerram a possibilidade de interposição de reclamações e recursos, passando assim, o lançamento, a ser definitivo.

Cabe citar que levantamento de dados a respeito do contencioso tributário italiano demonstra que no ano de 1994 haviam 2.404.193 devedores inscritos, sendo que esse número caiu para 502.815 em 2005.⁷⁹

Portanto, conclui-se que o uso desses meios alternativos de resolução de conflito na recuperação do crédito tributário pelo Governo Italiano tem se demonstrado de grande valia na diminuição da litigiosidade, bem como tem permitido uma maior aproximação entre o Fisco e o contribuinte.

⁷⁹ TORRES, Heleno Taveira. **Lei geral de transação tributária**. Disponível. Em: <http://www.fazenda.rj.gov.br/porta1/ShowBinary/BEA%20Repository/site_fazenda/instituicao/seminario/trasacaoTributaria.pdf>. Acesso em: 29 dez. 2010.

2.6.2 Experiência Francesa

Primeiramente, cabe registrar que o Estado Francês adota o sistema de jurisdição administrativa. Essa espécie de jurisdição afasta do Poder Judiciário o julgamento dos litígios que envolvem particulares e a Administração Pública.

Com efeito, a Administração Tributária Francesa faz uso da *autoliquidação* na gestão tributária, a qual vem acompanhada de outros mecanismos alternativos na solução de conflitos, tais como a transação na sanção, a conciliação e a arbitragem por meio de comissão administrativa.

Quanto aos *agréments fiscaux*, cabe trazer a conhecimento a sua contextualização:

[...] os contratos econômicos com cláusulas fiscais, na dicção de Cassalta Nabais⁸⁰, que surgiram na França (*agréments fiscaux*) para designar hipóteses de compromissos em que o Estado, oferecendo determinadas vantagens fiscais, obtinha dos agentes econômicos previstos em planos de desenvolvimento [...]. Os contratos econômicos com cláusulas fiscais, certamente, devem encontrar estrita previsão na lei tributária, entretanto, tal previsão não basta para dar efetividade ao benefício fiscal, por ser indispensável a concorrência da vontade do contribuinte, pela qual este se obrigue a determinadas contraprestações que o habilitem, em contrapartida, a usufruir o benefício fiscal.

Esse sistema francês é tão eficiente que no ano de 1999 apenas 2% dos conflitos envolvendo o Fisco e os contribuintes foram desaguar nos tribunais.⁸¹

Em arremate, cite-se matéria publicada por Zínia Baeta, a qual escreveu: “A chamada transação tributária, que no Brasil ainda é uma novidade que não saiu do papel, já

⁸⁰ NABAIS, José Cassalta. **Contratos fiscais**. Coimbra: Coimbra Editora, 1994. p.179.

⁸¹ RIBAS, Antônio Souza; RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. **Arbitragem como meio alternativo na solução de controvérsias tributárias**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, n. 60. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 223, jan./fev. 2005.

é praticada e utilizada como política pública de recuperação de débitos fiscais pela administração na França há 88 anos.”⁸²

Por fim, segundo Tulio Rosembuj, mais de 90% (noventa por cento) das sanções tributárias fiscais se resolvem pela transação.⁸³

2.6.3 Experiência Espanhola

O marco inicial dos acordos em matéria tributária realizado pelo Fisco Espanhol decorreu da tese dos atos administrativos participados, inseridos no ordenamento jurídico no ano de 1992, com a edição da Lei nº 30, de 26 de novembro.

Nesse sentido, o art. 88 do suso diploma legal dispõe que a Administración Pública pode celebrar pactos, convênios, acordos ou contratos, tanto com pessoas físicas quanto jurídicas, com o objetivo de extinguir o conflito, conforme segue abaixo:

Artículo 88. Terminación convencional.

1. Las Administraciones Públicas podrán celebrar acuerdos, pactos, convenios o contratos con personas tanto de derecho público como privado, siempre que no sean contrarios al Ordenamiento Jurídico ni versen sobre materias no susceptibles de transacción y tengan por objeto satisfacer el interés público que tienen encomendado, con el alcance, efectos y régimen jurídico específico que en cada caso prevea la disposición que lo regule, pudiendo tales actos tener la consideración de finalizadores de los procedimientos administrativos o insertarse en los mismos con carácter previo, vinculante o no, a la resolución que les ponga fin.
2. Los citados instrumentos deberán establecer como contenido mínimo la identificación de las partes intervinientes, el ámbito personal, funcional y territorial, y el plazo de vigencia, debiendo publicarse o no según su naturaleza y las personas a las que estuvieran destinados.
3. Requerirán en todo caso la aprobación expresa del Consejo de Ministros, los acuerdos que versen sobre materias de la competencia directa de dicho órgano.
4. Los acuerdos que se suscriban no supondrán alteración de las competencias atribuidas a los órganos administrativos ni de las

⁸² BAETA, Zínia. **França usa ‘transação tributária’ há 88 anos.** Disponível em: <http://exame.abril.com.br/rede-de-blogs/advogado-corporativo/2010/05/30/franca-usa-transacao-tributaria-ha-88-anos/>. Acesso em: 08 mar 2011.

⁸³ ROSEMBUJ, Tulio. **La transacción tributaria. Discrecionalidad y actos de consenso.** Barcelona: Atelier, 2000. p. 77.

responsabilidades que correspondan a las autoridades y funcionarios relativas al funcionamiento de los servicios públicos.

Contudo, mesmo que parte da doutrina espanhola defendia a aplicação do citado instituto aos conflitos tributários, o Fisco excluiu sua aplicação sob o fundamento de que a atividade tributária era específica demais e não atendia ao comando geral do art. 88 da Lei nº 30, de 26 de novembro de 1992.

Somete com a edição da Lei nº 58, de 17 de dezembro de 2003, Lei Geral Tributária, é que houve uma reforma na qual foi introduzida à figura das *actas com acuerdo*:

Artículo 155. Actas con acuerdo.

1. Cuando para la elaboración de la propuesta de regularización deba concretarse la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados, cuando resulte necesaria la apreciación de los hechos determinantes para la correcta aplicación de la norma al caso concreto, o cuando sea preciso realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria que no puedan cuantificarse de forma cierta, la Administración tributaria, con carácter previo a la liquidación de la deuda tributaria, podrá concretar dicha aplicación, la apreciación de aquellos hechos o la estimación, valoración o medición mediante un acuerdo con el obligado tributario en los términos previstos en este artículo.

2. Además de lo dispuesto en el artículo 153 de esta Ley, el acta con acuerdo incluirá necesariamente el siguiente contenido:

a. El fundamento de la aplicación, estimación, valoración o medición realizada.

b. Los elementos de hecho, fundamentos jurídicos y cuantificación de la propuesta de regularización.

c. Los elementos de hecho, fundamentos jurídicos y cuantificación de la propuesta de sanción que en su caso proceda, a la que será de aplicación la reducción prevista en el apartado 1 del artículo 188 de esta Ley, así como la renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador.

d. Manifestación expresa de la conformidad del obligado tributario con la totalidad del contenido a que se refieren los párrafos anteriores.

3. Para la suscripción del acta con acuerdo será necesaria la concurrencia de los siguientes requisitos:

a. Autorización del órgano competente para liquidar, que podrá ser previa o simultánea a la suscripción del acta con acuerdo.

b. La constitución de un depósito, aval de carácter solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución, de cuantía suficiente para garantizar el cobro de las cantidades que puedan derivarse del acta.

4. El acuerdo se perfeccionará mediante la suscripción del acta por el obligado tributario o su representante y la inspección de los tributos.

5. Se entenderá producida y notificada la liquidación y, en su caso, impuesta y notificada la sanción, en los términos de las propuestas

formuladas, si transcurridos diez días, contados desde el siguiente a la fecha del acta, no se hubiera notificado al interesado acuerdo del órgano competente para liquidar rectificando los errores materiales que pudiera contener el acta con acuerdo.

Confirmadas las propuestas, el depósito realizado se aplicará al pago de dichas cantidades. Si se hubiera presentado aval o certificado de seguro de caución, el ingreso deberá realizarse en el plazo al que se refiere el apartado 2 del artículo 62 de esta Ley, o en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento que la Administración tributaria hubiera concedido con dichas garantías y que el obligado al pago hubiera solicitado con anterioridad a la finalización del plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley.

6. El contenido del acta con acuerdo se entenderá íntegramente aceptado por el obligado y por la Administración tributaria. La liquidación y la sanción derivadas del acuerdo sólo podrán ser objeto de impugnación o revisión en vía administrativa por el procedimiento de declaración de nulidad de pleno derecho previsto en el artículo 217 de esta Ley, y sin perjuicio del recurso que pueda proceder en vía contencioso-administrativa por la existencia de vicios en el consentimiento.

7. La falta de suscripción de un acta con acuerdo en un procedimiento inspector no podrá ser motivo de recurso o reclamación contra las liquidaciones derivadas de actas de conformidad o disconformidad.

Em síntese, o artigo 155 da Lei Geral Tributária Espanhola introduziu este tipo de ato como um instrumento para reduzir litígios em matéria fiscal, aproximando o Fisco e o contribuinte, bem como prevenindo a litigiosidade e aumentando a arrecadação.

2.6.4 Experiência Alemã

Primeiramente, cabe registrar que o modelo teórico alemão para a solução de litígios tributários é marcado basicamente pelo prévio esgotamento da etapa administrativa e pela especialização dos tribunais.

Com efeito, foi a partir da década de 20 do século passado que tiveram início os estudos quanto à possibilidade da formulação de acordo em matéria tributária como um desdobramento das teorias administrativas sobre os atos administrativos participados.

Inicialmente, considerou-se impossível a aplicação do ato administrativo participado em matéria tributária, sob o fundamento de que o crédito público é indisponível.

Todavia, em meados da década de 50 do século XX foram postos em prática pela Administração Tributária Alemã vários acordos em matéria tributária, permitindo que os contribuintes participassem de maneira ampla na liquidação do tributo, aportando dados concretos sobre a base imponible.

Segundo Roman Seer, no ano de 1959 muitos estudos doutrinários já defendiam a necessidade de se reconhecer e oficializar os acordos sobre fatos em matéria tributária (*Tatsächliche Verständigung*), o que foi devidamente reconhecido pelo *Bundesfinanzhof* na sentença de 11.12.1984 – VIII R 131/76 e sentença de 05.10.1990 – III R 18/88.⁸⁴

Releva notar que esses acordos sobre fatos passaram a constituir um mecanismo essencial de diminuição dos conflitos decorrentes de possíveis equívocos no procedimento de liquidação envolvendo o Fisco Alemão e os contribuintes.

Entretanto, conforme exposto por Carlos Yury Araújo de Moraes, os acordos são limitados a questões de fato e não podem recair sobre as questões de direito. Neste caso, segundo o autor, o *Bundesfinanzhof* decidiu que acordos sobre questões de direito ofendem diretamente o princípio da legalidade.⁸⁵

Portanto, conclui-se que a transação é modelo conhecido na Alemanha, onde a *Tatsächliche Verständigung* suscita acordo sobre as questões de fato.

2.6.5 Experiência Norte-Americana

A litigiosidade judicial no sistema norte-americano tem um custo muito alto e incerto, tanto para a Administração Pública como para o contribuinte. Isto tem levado a

⁸⁴ SEER, Roman. Contratos, transacciones y otros acuerdos em derecho tributario alemán. In: PISARIK, Gabriel Elorriaga (Coord.). **Convención y arbitraje en el derecho tributario**. Madrid: Marcial Pons, 1996. p. 132-134.

⁸⁵ MORAIS, Carlos Yuri Araújo de. **Transação e arbitragem em matéria tributária: a experiência estrangeira e sua aplicabilidade ao direito brasileiro**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, n. 79. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 109, mar./abr. 2008.

Administração a envidar todos os esforços para resolver as questões já na fase administrativa.

Nesse sentido, o Fisco norte-americano tem um conjunto de normas que consiste em um código federal do imposto sobre a renda (*Internal Revenue Code – IRC*), o qual, em seu parágrafo 7121, prevê uma espécie de transação denominada de *closing agreement*, conforme segue abaixo:

Closing agreement – a written agreement between a taxpayer and the Internal Revenue Service which conclusively settles the tax liability of the taxpayer for a taxable year ending prior to the date of the agreement or settles one or more issues affecting the taxpayer’s tax liability. Such an agreement is a determination conclusive on both the taxpayer and the Internal Revenue Service unless fraud or misrepresentation as to a material fact is demonstrated. I.R.C. § 7121.⁸⁶

Em síntese, trata-se de um acordo por escrito entre o contribuinte e o *Internal Revenue Service* que conclusivamente liquida o passivo fiscal dos contribuintes para um ano fiscal que termina antes da data do acordo ou se instala um ou mais problemas que afetam a responsabilidade fiscal do contribuinte. Esse acordo é uma determinação conclusiva para ambos, o contribuinte e a Secretaria da Receita Federal, a menos que fraude ou adulteração de um fato relevante seja demonstrada.

Além desse instrumento, existe uma via alternativa de mediação e arbitragem chamada de *Alternative Dispute Resolution Procedures*, como se observa abaixo:

Mediation is available for certain cases that are already in the Appeals process only after Appeals settlement discussions are unsuccessful and, generally, when all other issues are resolved but for the issues for which mediation is being requested. Mediation is a non-binding process that uses the services of a mediator, as a neutral third party, to help Appeals and the taxpayer reach their own negotiated settlement. To accomplish this goal, the mediator will act as a facilitator; assist in defining the issues; and promote settlement negotiations between Appeals and the taxpayer. The mediator will not have settlement authority in the mediation process.

Arbitration is available for certain cases within Appeals jurisdiction that meet the operational requirements of the program. Generally, this program is available for cases in which a limited number of factual issues remain unresolved following settlement discussions in Appeals. Appeals and the taxpayer will be bound by the arbitrator's findings. The arbitration

⁸⁶ GIFIS, Steven H. **Law dictionary**. 5. ed. New York: Barron’s, 2003. p. 83.

procedure uses the services of an arbitrator either from Appeals or from an outside organization.⁸⁷

Destarte, conclui-se que o Fisco norte-americano faz uso em larga escala dos meios alternativos na cobrança do crédito tributários, fazendo uso do instrumento de conciliação (*Offer in Compromise e Closing Agreement*) e da via alternativa da mediação e da arbitragem (*Alternative Dispute Resolution*).

2.6.6 Experiência Mexicana

O México utiliza o *concordato* tributário, em que o Fisco e o contribuinte se submetem voluntariamente a esse instituto. Assim, o inciso II do art. 79 do Código Fiscal Mexicano dispõe que: “Corresponderá a los organismos fiscales autónomos determinar la forma de liquidación de los impuestos sobre las bases acordadas em um concordato fiscal”.

Nesse sentido, cabe trazer a colação lição de Luís Inácio Lucena Adams e Luiz Dias Martins Filho, *ipsis litteris*:

O *concordato fiscal* mexicano é considerado por L. Martinez Lopez como um ato de natureza administrativa, sem qualquer elemento contratual, ato em que a entidade fiscal “acierta” a existência do crédito e as bases para sua liquidação, mediante condições convencionadas com o contribuinte, o qual aceita essas condições e prescinde de reclamações. É pois o resultado de uma interpretação da lei, adequada a circunstância de duvidosa ou discutível procedência.⁸⁸

Dessa forma, o *concordato tributário* mexicano permite que através de um acordo ou convênio celebrado entre o Fisco e o contribuinte, ponha-se fim ao litígio tributário.

⁸⁷ Disponível em: <<http://www.irs.gov/individuals/article/0,,id=96779,00.html>>. Acesso em: 29 dez. 2010.

⁸⁸ MARTINS FILHO, Luiz Dias; ADAMS, Luis Inácio Lucena. A transação no Código Tributário Nacional (CTN) e as novas propostas de lei autorizativa. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco. **Transação e arbitragem no âmbito tributário**. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

2.6.7 Experiência Chilena

Primeiramente, cabe registrar que o sistema tributário chileno não prevê acordos entre o Fisco e o contribuinte. Contudo, prevê alguns procedimentos alternativos tais como procedimento sancionatório, bem como procedimento prévio à etapa judicial e acordo sobre preço de transferência.

Com efeito, no procedimento sancionatório as sanções pecuniárias aplicáveis são variáveis com limites mínimos e máximos, permitindo-se certa discricionariedade ao julgador ao graduar a sanção aplicável. Releva registrar que a lei descreve os elementos a serem considerados para graduação da pena sancionatória.

Por sua vez, no âmbito do órgão fiscalizador existe a possibilidade de uso de prerrogativa para oferecer aos contribuintes a atenuação de sanções em troca do cumprimento de determinados requisitos. Cite-se como exemplos a boa conduta tributária, o cumprimento voluntário das sanções aplicadas, bem como a renúncia à impugnação judicial por meio do chamado plano simplificado de condenação.

Por oportuno, vale destacar que, no plano simplificado de condenação não há direito de defesa. O Contribuinte simplesmente é chamado para concordar ou não com a proposição do Fisco e caso aceite, será formalizada uma ata de aceitação do contribuinte, com o estabelecimento das sanções aplicadas e os prazos para satisfazê-las.

Quanto ao procedimento prévio à etapa judicial, este tem um trâmite com uma etapa de revisão abreviada e objetiva a correção de erros da própria Administração Fiscal.

Por fim, nos acordos de preços de transferência existe uma opção para os contribuintes que queiram adotar um procedimento que permita determinar esses preços com maior segurança, a partir da adesão do contribuinte a uma proposta do Fisco.

2.6.8 Experiência Uruguaia

No sistema tributário uruguaio existe o chamado instituto da *determinación* através do qual são aceitas as presunções ou índices, quando não é possível pelo conhecimento direto dos fatos previstos em lei como geradores da obrigação tributária, estimar e promover o lançamento tributário.

Segundo Antônio Souza Ribas e Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas, a lei uruguaia também permite a realização de *acordos*, dando-lhe a mesma natureza jurídica do ato administrativo que determina a existência e quantificação da obrigação tributária. Asseveram que estes acordos não têm o mesmo objetivo do *concordato* italiano que, mediante acordo, celebram-se transações, por meio de concessões, tanto para fatos quanto para o direito aplicável.⁸⁹

Em arremate, cabe registrar que o Código Tributário Uruguaio não incorporou a transação como uma das formas de extinção da obrigação tributária. Ou seja, a transação somente é possível com relação aos fatos tributários como atos administrativos de determinação e não como causa de extinção.

2.6.9 Experiência Britânica

A seção 102 do *Taxes Management Act 1970* do Reino Unido da Grã-Bretanha e Irlanda do Norte, que trata da mitigação de sanções dispõe que: “The Board may in their discretion mitigate any penalty, or stay or compound any proceedings for a penalty, and may also, after judgment, further mitigate or entirely remit the penalty”.

Segundo Luís Inácio Lucena Adams e Luiz Dias Martins Filho, a Administração Tributária Britânica tem poderes discricionários para mitigar qualquer

⁸⁹ RIBAS, Antônio Souza; RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. **Arbitragem como meio alternativo na solução de controvérsias tributárias**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, n. 60. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 223, jan./fev. 2005.

sanção, ou acertar consensualmente procedimentos para aplicação de sanção, bem como após o julgamento poder aumentar a redução da penalidade, ou estabelecer a total anistia.⁹⁰

Portanto, conclui-se que vários Estados da sociedade internacional adotam a transação ou outro meio alternativo de resolução de conflito para cobrança dos seus créditos tributários, evitando-se assim, a litigiosidade desnecessária, bem como permitindo uma maior aproximação entre o Fisco e o contribuinte.

⁹⁰ MARTINS FILHO, Luiz Dias; ADAMS, Luis Inácio Lucena. A transação no Código Tributário Nacional (CTN) e as novas propostas de lei autorizativa. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco. **Transação e arbitragem no âmbito tributário**. Belo Horizonte: Fórum, 2008

CAPÍTULO 3 – TRANSAÇÃO COMO FORMA ALTERNATIVA DE RESOLUÇÃO DE CONFLITO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

A aplicação do instituto da transação como forma alternativa de resolução de conflito em matéria tributária tem por objetivo alcançar maior eficiência na gestão tributária, possibilitando a diminuição na litigiosidade junto ao Poder Judiciário e por consequência fazendo surgir uma nova relação entre a Fazenda Pública e o Contribuinte.

3.1 Conceito de Transação Tributária

A transação é um instituto eminentemente do Direito Privado. Internamente é tratada no âmbito do Direito Civil, mais precisamente no art. 840 e seguintes do Código Civil Brasileiro de 2002. Nada obstante, o instituto da transação também tem previsão legal no Direito Público, tipificado no Código Tributário Nacional como uma das causas extintivas do crédito tributário.

Nesse sentido, o art. 156, inciso III, do Código Tributário Nacional dispõe que a transação extingue o crédito tributário. Mais adiante, o art. 171 do suso diploma legal dispõe 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 conseqüentemente extinção do crédito tributário.

Com efeito, há que se registrar que a palavra “determinação” dever ser compreendida como término ou extinção.

De acordo com a lição de Carlos Valder do Nascimento, o vocábulo transação previsto no CTN deve ser tomado na acepção jurídica, como se observa:

O vocábulo transação é tomado aqui na acepção jurídica pelo Código Tributário Nacional. Portanto, não é empregado no sentido vulgar a caracterizar negócio de qualquer natureza. É sempre acionado com o objetivo de prevenir ou terminar litígios mediante concessões recíprocas entre os sujeitos da relação jurídica tributária.⁹¹

Acresça-se, a lição de Aliomar Baleeiro quanto ao conceito de transação empregado no Código Tributário Nacional, *in verbis*:

O próprio art. 171 conceitua transação, empregando o vocábulo no sentido jurídico e não vulgar de negócio qualquer, [...] mas com o conteúdo de ato jurídico específico no qual um litígio entre os interessados pode ser regulado e extinto mediante ajuste e concessões recíprocas.⁹²

Yoshiaki Ichihara, por sua vez, leciona que a finalidade da transação é facilitar a extinção do crédito tributário, o que, segundo ele, vulgarmente pode ser chamado de “acordo”.⁹³

Em arremate, urge trazer a colação a definição de transação tributária dada por Paulo Henrique Figueiredo:

[...] a transação tributária é um dos meios para extinção da obrigação tributária, caracterizando-se como um acordo, permitido e no estrito liame da lei, no qual o Estado credor efetua concessões ao sujeito passivo, que também as fará, com o fito de decidirem um vínculo obrigacional litigioso existente entre ambos.⁹⁴

Portanto, conclui-se que a transação tributária é o ato ou acordo administrativo celebrado entre a Administração Pública e o contribuinte, nos exatos termos da lei, que mediante concessões mútuas, importe em resolução do litígio e conseqüentemente extinção do crédito tributário.

⁹¹ NASCIMENTO, Carlos Valder do. **Comentários ao código tributário nacional**. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

⁹² BALLEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986. p. 905.

⁹³ ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 149.

⁹⁴ FIGUEIREDO, Paulo Henrique. **Considerações sobre o instituto jurídico da transação civil e tributária**. Disponível em: <<http://www.scribd.com/doc/17482322/Art-035>>. Acesso em: 13 jan. 2011.

3.2 Requisitos para Transação Tributária

Os requisitos legais para realização da transação tributária estão esculpidos no art. 171 do Código tributário Nacional, o qual dispõe que:

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

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

Dessa forma, pode-se afirmar que a transação tributária apresenta como requisitos a existência de lei autorizativa, a presença das condições estabelecidas na lei, a existência de concessões mútuas entre os sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária, o término ou fim do litígio, a extinção do crédito tributário e a indicação pela lei da autoridade competente para autorizar a transação.

Dito isso, passaremos a analisar de forma simplória cada um dos requisitos que devem estar presentes para a perfectibilização da transação tributária.

3.2.1 Existência de Lei Autorizativa

Em primeiro lugar, a transação tributária somente poderá ser efetivada caso exista lei autorizativa⁹⁵. Deveras, o instituto da transação tributária se submete ao subprincípio da reserva da lei tributária (art. 97 do CTN), consectário do princípio da legalidade, que decorre do valor supraconstitucional da "segurança jurídica".

⁹⁵ ACORDO CELEBRADO ENTRE AS PARTES. AUSÊNCIA DE LEI MUNICIPAL DISCIPLINADORA DO INSTITUTO DA TRANSAÇÃO NA ESFERA JURISDICIONAL DO MUNICÍPIO. INVALIDADE. A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA, PELA NATUREZA, CONSTITUI BEM INDISPONÍVEL POR PARTE DOS AGENTES ADMINISTRATIVOS E POLÍTICOS, NÃO PODENDO, POR ISSO, NA AUSÊNCIA DE LEI MUNICIPAL DE CARÁTER GERAL OU ESPECÍFICO, SER OBJETO DE TRANSAÇÃO E, BEM ASSIM, OS ÔNUS DECORRENTES DA SUCUMBÊNCIA, COM BASE EM DECISÃO TRANSITADA EM JULGADO. TARS. 1ª Câmara Cível. Unânime. Apelação Cível nº 194019311. Rel. Juiz SALVADOR HORÁCIO VIZZOTTO. Em 31.05.94.

Assim, a transação tributária obedece ao princípio da legalidade, necessitando de lei que a preveja, inclusive com relação à autoridade competente para autorizar a transação.

Esclareça-se que no direito privado prevalece o império da vontade das partes capazes, que podem livremente dispor de seus direitos. Todavia, em matéria tributária o sujeito ativo não pode dispor do crédito tributário, que é público e indisponível, somente a lei pode dispor.

Calha trazer à colação entendimento exarado em parecer pelo Procurador da Fazenda Nacional Aldemário Araújo Castro quanto à necessidade de lei específica que autorize a realização de transação tributária pela Fazenda Pública, *ipsis litteris*:

A lei da entidade tributante, autorizadora da transação, e não a simples previsão genérica do CTN, é considerada pacificamente pela doutrina e jurisprudência como condição inafastável de validade dos acordos realizados. A própria indisponibilidade do interesse público pelo administrador, viga-mestra do direito administrativo, corrobora a necessidade da lei especificada.⁹⁶

Com esse mesmo entendimento, manifestou-se Paulo de Barros Carvalho, ao versar sobre o instituto da transação em matéria tributária, quando afirmou: "O princípio da indisponibilidade dos bens públicos impõe seja necessária previsão normativa para que a autoridade competente possa entrar no regime de concessões mútuas, que é da essência da transação".⁹⁷

O tributarista Hugo de Brito Machado, por sua vez, expressa entendimento de que:

Somente através de previsão legal a autoridade competente pode autorizar a transação em cada caso (CTN, art. 171, parágrafo). E não pode haver transação para prevenir litígio. Só depois de instaurado este, é possível a transação.

Tanto como no Direito Privado a transação é um acordo, que se caracteriza pela ocorrência de concessões mútuas. Mas no Direito Tributário a transação (a) depende sempre de previsão legal; e (b) não pode ter o objetivo de evitar litígio, só sendo possível depois da instauração deste.

⁹⁶ CASTRO, Aldemário Araújo. **N O T A PGFN/PFN-AL/Nº 02/97-AAC**. Disponível em: <<http://www.aldemario.adv.br/artigo1.htm>>. Acesso em: 27 set. 2009.

⁹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 461.

As razões dessa diferença são bastante simples. Se o agente do Estado pudesse transigir sem autorização legal, estaria destruída a própria estrutura jurídica deste. Por outro lado, não sendo a transação forma comum de extinção do crédito tributário, nada justifica sua permissão a não ser nos casos em que efetivamente existia um litígio.⁹⁸

Portanto, conclui-se que a transação tributária deve ser regulamentada por lei ordinária, seja ela genérica ou específica, haja vista que, o instituto da transação tributária, encontra-se previsto no CTN, o qual foi recepcionado pela Carta Magna com *status* de lei complementar, sendo que o art. 171 do referido diploma legal fala em “lei”.

3.2.2 Condições Estabelecidas em Lei

Em segundo lugar, todas as condições para a realização da transação tributária devem ser estabelecidas em lei.

Nesse sentido, manifestou-se o renomado tributarista Aliomar Baleeiro, pontificando: “A autoridade só pode celebrá-la, com relativo discricionarismo administrativo, na apreciação das condições, conveniências e oportunidades que a lei lho faculta e dentro dos limites e requisitos por ela fixados”.⁹⁹

Com efeito, releva notar que cabe ao projeto de Lei Geral de Transação em Matéria estabelecer as condições que a Fazenda Pública e sujeitos passivos da obrigação tributária devam atender para propor transação, os quais, mediante concessões mútuas, composição ou terminação de litígio, para extinção do crédito tributário (art. 1º).

Por fim, registre-se que caberá à Câmara-Geral de Transação e Conciliação – CGTC, através de resolução, definir as normas complementares sobre cabimento, tempo e modo de celebração do termo de transação (§ 6º do art. 49).

⁹⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 211.

⁹⁹ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986. p. 575.

3.2.3 Concessões Mútuas

Em terceiro lugar, a transação requer a existência de concessões mútuas entre os sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária. Noutras palavras, o contribuinte desiste de discutir administrativamente ou judicialmente o débito tributário e se dispõe a pagá-lo nas condições e termos propostos pela Fazenda Pública. Lado outro, o Estado renuncia parcialmente ao direito de receber seus créditos na integralidade.

Assim, as partes envolvidas no conflito devem obrigatoriamente ceder parte dos seus direitos para que haja de fato uma transação. Caso contrário, não estaremos diante de uma transação, mas sim, de uma doação, de dação em pagamento, remissão, anistia ou de simples pagamento, conforme o caso.

Entretanto, há que se esclarecer que para existência da transação não é necessário que as concessões apresentadas pelos envolvidos sejam iguais ou equivalentes.

Nesse sentido, cabe trazer à baila lição de Manoel Ignácio Carvalho de Mendonça, quando afirma que:

As concessões recíprocas das partes não implicam proporcionalidade no dado, retido, ou prometido. Elas podem consistir em satisfazer-se em parte a razão do litígio ou dúvida, ou renunciá-la; reconhecê-la em parte e noutra não; em renunciá-la ou satisfazê-la em sua totalidade, uma vez que haja reciprocidade.

Ordinariamente, se não sempre, as concessões contêm renúncia, desistência de direitos, cortes em pretensões, como meios de poderem as partes chegar a um acordo. Se tal renúncia não tem o caráter de reciprocidade, ou ha doação, ou ha remissão de dívida; nunca, porém, transação. Renúncia sem recompensa não é transação; é liberdade.¹⁰⁰

Noutras palavras, a reciprocidade não é apenas a presença de suas concessões contrapostas. Deve-se ter presente em mente que uma é causa da outra e vice-versa.

¹⁰⁰ “As concessões recíprocas das partes não implicam proporcionalidade no dado, retido, ou prometido. Ellas podem consistir em satisfazer-se em parte a razão do litígio ou dúvida, ou renuncial-a; reconhecê-la em parte e noutra não; em renuncial-a ou satisfazê-la *in totum*, uma vez que haja reciprocidade.

Ordinariamente, si não sempre, as concessões contêm renúncia, desistencia de direitos, córtes em pretensões, como meios de poderem as partes chegar a um acordo. Si tal renúncia não tem o carater de reciprocidade, ou ha doação, ou ha remissão de dívida; nunca, porém, transação. Renúncia sem recompensa não é transação; é liberdade.”

MENDONÇA, Manoel Ignácio Carvalho de. **Doutrina e prática: das obrigações ou tratado geral dos direitos de crédito**. Curityba: Typ. e Lith. a vapor Imp. Paranaense, 1908. p. 462.

Todavia, essa reciprocidade, de acordo com a lição de Manoel Ignácio Carvalho de Mendonça, não implica, necessariamente, em proporcionalidade.

Por fim, Paulo de Barros Carvalho adverte que o regime de concessões recíprocas atinente ao instituto da transação deve observar os rigorosos termos em que a lei dispuser.¹⁰¹

3.2.4 Terminação do Litígio

Em quarto lugar, a transação tributária deve terminar ou pôr fim ao litígio. Assim, frise-se que a transação tributária somente é admitida para terminar com o litígio, diferentemente do que acontece no âmbito do direito privado, onde pode ocorrer transação preventiva ou extintiva do litígio.

O insigne tributarista Paulo de Barros Carvalho apresenta manifestação aduzindo que:

Ao contrário do que sucede no direito civil, em que a transação tanto previne como termina o litígio, nos quadrantes do direito tributário só se admite a transação terminativa. Há de existir litígio para que as partes, compondo seus mútuos interesses, transijam.¹⁰²

Nesse mesmo sentido, cabem aqui as considerações de Izabela Costa Giffoni Guaracy:

A transação tributária é viável em nosso ordenamento jurídico, mas apenas com o fim de extinguir litígios, assim entendido como pretensão resistida em processo administrativo ou judiciário, jamais anteriormente ao lançamento tributário, isto é, na forma preventiva.¹⁰³

¹⁰¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 202.

¹⁰² Idem. **Curso de Direito Tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 461-462.

¹⁰³ GUARACY, Izabela Costa Giffoni. **Transação tributária é viável apenas para resolver litígio**. Revista Consulta Jurídico. 5 setembro 2007. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2007set05/transacao_tributaria_viavel_apenas_resolver_litigio>. Acesso em: 13 jan. 2011.

Destarte, conclui-se que, conforme previsão legal e entendimento doutrinário, a instauração da transação tributária somente é possível para extinguir os litígios, tanto em processo administrativo quanto judiciário, mas jamais antes da constituição do crédito tributário.

3.2.5 Extinção do Crédito Tributário

Em quinto lugar, a transação tributária importa sempre a extinção do crédito tributário. Com efeito, o art. 156, inciso III, do CTN dispõe que a transação extingue o crédito tributário. Mais adiante, o art. 171 do suso diploma legal assevera que a transação importará em solução do litígio e por consequência extinguirá o crédito tributário.

Nesse sentido, cabe trazer à colação lição de Paulo de Barros Carvalho ao abordar o instituto da transação como forma de extinção do crédito tributário, *in litteris*:

Ao contrário do que sucede no direito civil, em que a transação tanto previne como termina o litígio, nos quadrantes do direito tributário só se admite a **transação terminativa**. Há de existir litígio para que as partes, compondo seus mútuos interesses, transijam. Agora, divergem os autores a propósito das proporções semânticas do vocábulo litígio. Querem alguns que se trate de conflito de interesses deduzido judicialmente, ao passo que outros estendem a acepção a ponto de abranger as controvérsias meramente administrativas. Em tese, concordamos com a segunda alternativa.

Portanto, pode-se concluir que a transação tributária deve ter como consequência extinguir o crédito tributário, tanto na fase administrativa quanto judicial.

3.2.6 Indicação por Lei da Autoridade Competente

Por último, tem-se que caberá à lei dizer qual autoridade será competente para autorizar a transação tributária. Assim, dispõe o parágrafo único do art. 171 do CTN: “A lei indicará a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso”.

Isso se faz necessário tendo em vista que a Administração Pública deve se pautar em suas relações pelos princípios da legalidade, indisponibilidade e supremacia do interesse público.

Além do que, cabe registrar que a competência é requisito do ato administrativo, logo deve obrigatoriamente a lei definir quem é a autoridade competente.

Sob tal perspectiva, ilustrativas são as palavras de José Jayme de Macedo Oliveira ao dispor que a transação tributária é hipótese especialíssima, tanto é assim que a lei tem que indicar a autoridade competente para firmá-la.¹⁰⁴

Acresça-se a manifestação de Bernardo Ribeiro Moraes quando afirma que na transação objetivando a extinção do crédito tributário há necessidade do concurso da autoridade competente para autorizar ou concordar com a transação.¹⁰⁵

Enfim, caberá a Lei indicar qual será a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso. Ou seja, autoridade dirá em que casos serão admitidos a instauração da transação para pôr fim ao litígio e conseqüentemente extinguir o crédito tributário.

3.3 Regulamentação do Instituto Transação em Matéria Tributária por Unidades da Federação

Muitas unidades da federação já vêm adotando o instituto da transação como forma alternativa para cobrança dos créditos tributários e solução dos litígios judiciais, com fundamento no art. 171 do CTN.

O Estado de Pernambuco, por exemplo, editou a Lei Complementar n. 105, de 20 de dezembro de 2007, a qual, no art. 3º dispõe que as transações judiciais e extrajudiciais em que seja parte ou interessado o Estado de Pernambuco, suas autarquias e fundações públicas,

¹⁰⁴ OLIVEIRA, José Jayme de Macedo. **Código tributário Nacional**: comentários, doutrina e jurisprudência. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 486.

¹⁰⁵ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1995. p. 458.

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.

Por sua vez, o art. 2º do Decreto Estadual n. 32.549, de 28 de outubro de 2008, dispôs que 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, a conveniência administrativa e a vantagem financeira.

Em síntese, o Procurador Geral do Estado do Pernambuco poderá transacionar judicial e extrajudicialmente na cobrança do crédito público, com base em parecer, após a oitiva do órgão ou entidade interessados, bem como de um conselho de programação financeira.

O Estado do Rio Grande do Sul foi outro ente da federação que introduziu através da Lei n. 11.475, de 28 de abril de 2000 (alterou a Lei n. 6.537, 27 de fevereiro de 1973), o instituto da transação na cobrança do crédito público.

Como regra geral, dispôs-se que 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.

Assim, vê-se que o modelo de transação adotado pelo Estado do Rio Grande do Sul pressupõe a existência de litígio judicial. Além do que, o pagamento deve ser efetuado integralmente em moeda nacional.

Ademais, previu-se que na hipótese em que o sujeito passivo promova ação judicial visando à desconstituição do crédito tributário e a sentença seja favorável ao réu, à 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 30 (trinta dias), contados do trânsito em julgado da sentença. Há também previsão expressa para redução de multa, relativa a crédito tributário inscrito em dívida ativa, na hipótese de o devedor não oferecer embargos à execução fiscal.

Por fim, cabe trazer a conhecimento de que a constitucionalidade da Lei n. 11.475/2000 fora questionada no Supremo Tribunal Federal. Cuida-se da ADI n. 2.405-MC/RS, relatada pelo Ministro Carlos Britto, e julgada em 6 de novembro de 2002, no que se refere ao pedido cautelar¹⁰⁶. Suspendeu-se a eficácia de excerto que conferia poderes para que o Procurador-Geral do Estado pudesse transigir, porquanto, ao que consta, verificara-se vício de origem, na medida em que não se observou, tão somente, iniciativa legislativa privativa do Chefe do Poder Executivo.

Quanto à transação propriamente dita, julgou-se que o *caput* e os §§ 1º, 2º e 3º do art. 131, por sua vez, são tidos por ofensivos aos princípios da razoabilidade e da eficiência, por autorizarem a redução de multa nas circunstâncias descritas, além de encerrarem benefício fiscal não previsto em lei específica, como exigido no art. 150, § 6º,

¹⁰⁶ EMENTA: Ação direta de inconstitucionalidade: medida cautelar: L. estadual (RS) 11.475, de 28 de abril de 2000, que introduz alterações em leis estaduais (6.537/73 e 9.298/91) que regulam o procedimento fiscal administrativo do Estado e a cobrança judicial de créditos inscritos em dívida ativa da fazenda pública estadual, bem como prevê a dação em pagamento como modalidade de extinção de crédito tributário. I – Extinção de crédito tributário criação de nova modalidade (dação em pagamento) por lei estadual: possibilidade do Estado-membro estabelecer regras específicas de quitação de seus próprios créditos tributários. Alteração do entendimento firmado na ADInMC 1917-DF, 18.12.98, Marco Aurélio, DJ 19.09.2003: conseqüente ausência de plausibilidade da alegação de ofensa ao art. 146, III, b, da Constituição Federal, que reserva à lei complementar o estabelecimento de normas gerais reguladoras dos modos de extinção e suspensão da exigibilidade de crédito tributário. II – Extinção do crédito tributário: moratória e transação: implausibilidade da alegação de ofensa dos artigos 150, § 6º e 155, § 2º, XII, g, da CF, por não se tratar de favores fiscais. III – Independência e Separação dos Poderes: processo legislativo: iniciativa das leis: competência privativa do Chefe do Executivo. Plausibilidade da alegação de inconstitucionalidade de expressões e dispositivos da lei estadual questionada, de iniciativa parlamentar, que dispõem sobre criação, estruturação e atribuições de órgãos específicos da Administração Pública, criação de cargos e funções públicos e estabelecimento de rotinas e procedimentos administrativos, que são de iniciativa reservada ao Chefe do Poder Executivo (CF, art. 61, § 1º, II, e), bem como dos que invadem competência privativa do Chefe do Executivo (CF, art. 84, II). Conseqüente deferimento da suspensão cautelar da eficácia de expressões e dispositivos da lei questionada. IV – Participação dos Municípios na arrecadação de tributos estaduais. 1. IPVA - Interpretação conforme, sem redução de texto, para suspensão da eficácia da aplicação do § 3º do art. 114, introduzido na L. 6.537/73 pela L. 11.475/2000, com relação ao IPVA, tendo em vista que, ao dispor que "na data da efetivação do respectivo registro no órgão competente deverá ser creditado, à conta dos municípios, 25% do montante do crédito tributário extinto", interfere no sistema constitucional de repartição do produto da arrecadação do IPVA (50%). 2. Deferimento da suspensão cautelar do § 3º do art. 4º da L. 11.475/2000 ("Os títulos recebidos referentes às parcelas pertencentes aos municípios, previstas no inciso IV do art. 158 da Constituição Federal, serão convertidos em moeda, corrente nacional e repassados a esses, pela Secretaria da Fazenda, no dia do resgate dos certificados"), pois a norma deixa ao Estado a possibilidade de somente repassar aos Municípios os 25% do ICMS só quando do vencimento final do título, que eventualmente pode ter sido negociado. V – Precatório e cessão de crédito tributário: plausibilidade da alegação de ofensa ao art. 100, da CF, pelos arts. 5º e seu parágrafo único e 6º, ambos da lei impugnada, que concedem permissão para pessoas físicas cederem a pessoas jurídicas créditos contra o Estado decorrentes de sentença judicial, bem como admitem a utilização destes precatórios na compensação dos tributos: deferimento da suspensão cautelar dos mencionados preceitos legais. VI – Licitação (CF, art. 37, XXI) - não ofende o dispositivo constitucional o art. 129 da L. 6.537/73 c/ a red. L. 11.475/00 - que autoriza a alienação dos bens objetos de dação por valor nunca inferior ao que foi recebido e prevê a aquisição de tais bens por município, mediante o pagamento em prestações a serem descontadas das quotas de participação do ICMS. VII - Demais dispositivos cuja suspensão cautelar foi indeferida.

da CF e, no que concerne ao ICMS, favor fiscal não autorizado em Convênio. Os Ministros aduziram que é patente, entretanto, que a transação, meio de extinção do débito tributário, não se confunde com o benefício fiscal, não estando sujeita, por isso, ao dispositivo constitucional invocado nem a autorização em Convênio. Por fim, afirmaram que a transação, por outro lado, implica, sempre, a redução da exigência fiscal ou de seus acessórios, tendo, no caso, por contrapartida, a realização imediata do débito tributário, resultado nem sempre alcançado na via judicial.

A unidade federativa goiana, por sua vez, adotou a transação através da Lei n. 16.675, de 28 de julho de 2009 (regulamentado pelos Decretos n. 7.026, de 12 de novembro de 2009 e n. 7.188, de 25 de novembro de 2010), estabelecendo as condições que o Estado de Goiás, por meio da Procuradoria-Geral do Estado, e os sujeitos passivos de execuções fiscais devem observar para celebrar transação em âmbito judicial.

Com vê se, o Estado de Goiás somente admite a transação na fase judicial. Noutras palavras, citado ente da federação somente prevê a transação para quando o débito esteja em cobrança judicial através de processo de execução fiscal.

Além dos Estados, os municípios também têm adotado a transação tributária com êxito, registrando aumento na arrecadação e redução no número de ações que tramitam no Judiciário.

O município de Belo Horizonte no Estado de Minas Gerais adota a transação para prevenção e terminação de litígio relativo a crédito tributário objeto de processo administrativo ou judicial, desde o ano de 1999.

Com efeito, a capital mineira adota leis distintas a sanar determinadas discussões no Judiciário. A primeira delas, a Lei n. 7.640, 09 de fevereiro de 1999, foi aplicada aos setores de serviços de telecomunicações e engenharia e construção civil, dispondo que:

Art. 3º - Visando à extinção do crédito tributário objeto dos processos administrativos ou judiciais envolvendo o Município e empresas prestadoras de serviços de telecomunicações e de engenharia e construção civil, poderão ser celebradas, nas condições estipuladas em regulamento específico, transações para prevenção ou terminação dos litígios que contenham questões relativas a tributos municipais, dentre as controvérsias sobre local de incidência e os conflitos de competência

decorrentes do enquadramento de atividades tributáveis pelo Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN – na lista de serviços constante da Tabela II anexa à lei nº 5.641, de 22 de dezembro de 1989.

A chefe de gabinete da Secretaria de Finanças de Belo Horizonte, Marileide Menezes Vieira, afirma que a medida foi criada para prevenir e dar fim a litígios sobre o Imposto Sobre Serviços (ISS) que já haviam sido decididos em favor das empresas no Superior Tribunal de Justiça (STJ). Na época foram realizadas cerca de 30 transações. O que se propunha era o encerramento das ações e a liberação do município de recolher as sucumbências. Nesse caso, cada parte ficaria responsável pelos honorários de seus advogados.¹⁰⁷

Em 2003, uma nova lei de transação, com o mesmo princípio, foi aprovada para discussões sobre o ISSQN em relação às instituições financeiras. Trata-se do art. 35 da Lei n. 8.725, de 30 de dezembro de 2003 (Decreto n. 12.926, de 05 de novembro de 2007), conforme segue abaixo:

Art. 35 - Para a extinção do crédito tributário objeto de processo administrativo ou judicial envolvendo o Município e a sociedade cooperativa constituída na forma da lei e envolvendo o Município e a instituição financeira e equiparada, autorizada, pelo Banco Central do Brasil, a funcionar, poderá ser celebrada, na condição estipulada em regulamento específico, transação para prevenção ou terminação de litígio que contenha questão relativa ao ISSQN, como a controvérsia sobre local de incidência e o conflito de competência decorrente do enquadramento de atividades na Lista de Serviços que integra o Anexo Único desta Lei.

Por fim, no ano de 2006, a capital mineira ganhou uma lei geral de transação, admitida para questões pacificadas contra os interesses do município nos tribunais superiores. Trata-se da Lei n. 9.158, de 13 de janeiro de 2006, que nos arts. 1º e 2º dispõem:

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

¹⁰⁷ BAETA, Zínia. **Municípios usam transação para negociar tributos e reduzir ações**. Disponível em: <www.saopauloarbitragem.com.br/noticias.asp?id_parametro=noticia&id_tipo_noticia=1&id_secao=2&id_noticia=6>. Acesso em: 23 dez. 2010.

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. §1º- A transação relativa ao IPTU prevista no inciso I deste artigo poderá ser feita, considerando a alíquota mínima estabelecida na legislação vigente à época da ocorrência do fato gerador. §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. §4º (VETADO).

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.

[...].

Em arremate, segundo a chefe de gabinete da Secretaria de Finanças de Belo Horizonte, Marileide Menezes Vieira, a transação é interessante para as duas partes, pois resolve de forma mais rápida um processo que ficaria anos no Judiciário.¹⁰⁸

O município de Campinas no Estado de São Paulo instituiu a transação tributária com a edição da Lei n. 13.449, de 23 de outubro de 2008, a qual dispõe que fica autorizada a transação tributária por adesão, para fins de extinção de créditos tributários imobiliários. A regulamentação veio através do Decreto n. 16.452, de 4 de novembro de 2008, que revela a prestabilidade do modelo de transação.

¹⁰⁸ BAETA, Zínia. **Municípios usam transação para negociar tributos e reduzir ações**. Disponível em: <www.saopauloarbitragem.com.br/noticias.asp?id_parametro=noticia&id_tipo_noticia=1&id_secao=2&id_noticia=6>. Acesso em: 23 dez. 2010.

Da leitura do suso diploma legal, verifica-se que o município paulista de Campinas¹⁰⁹ possui uma lei que autoriza a realização de transações nas disputas em que os contribuintes já tenham ganhado definitivamente nos tribunais superiores.

A negociação também é permitida para situações em que haja distorções no cálculo de tributos ou para valores de tributos fixados por estimativa ou arbitramento. Além do que se pode chamar de transação "tradicional" – que exige a aprovação do procurador-geral do município –, há a transação por adesão. Nesse caso, quem chama os contribuintes para negociar é o próprio fisco.

A possibilidade está sendo aplicada pelo município para discussões sobre o chamado IPTU progressivo, considerado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal e questionado por milhares de contribuintes. O secretário de finanças de Campinas, Paulo Mallmann, afirma que em um primeiro lote foram enviadas 3,5 mil correspondências a contribuintes, chamados para negociar a questão, de um total de 23,4 mil pessoas que entraram na Justiça para questionar a progressividade do IPTU e, assim, não recolheram o tributo, ou ainda aqueles que foram executados pelo fisco municipal.

Segundo ele, espera-se, com a iniciativa, uma arrecadação de R\$ 110 milhões, se todos aderirem à transação. Conforme Mallmann, a secretaria propõe descontos de 30% a 40% no valor do IPTU cobrado na época – o município aplicou essas alíquotas entre 1989 e 2001.

Ao que tudo indica, o público tem respondido com interesse ao chamado da prefeitura. Em apenas três dias após a abertura das negociações a secretaria agendou 75 atendimentos. De uma forma geral, o município já recuperou R\$ 50 milhões por meio da transação.

O município mineiro de Varginha foi outro ente da federação que editou lei autorizando a realização da transação para pôr fim ao litígio fiscal e conseqüentemente extinguir o crédito tributário. Trata-se do diploma legal representado pela Lei n. 3.658, 16 de abril de 2002.

¹⁰⁹ BAETA, Zínia. **Municípios usam transação para negociar tributos e reduzir ações**. Disponível em: <www.saopauloarbitragem.com.br/noticias.asp?id_parametro=noticia&id_tipo_noticia=1&id_secao=2&id_noticia=6>. Acesso em: 23 dez. 2010.

O município fluminense de Angra dos Reis também adotou modelo de transação tributária disciplinado no Código Tributário Municipal, Lei n. 262, de 21 de dezembro de 1984, dispondo no art. 183 que é facultado ao Poder Executivo celebrar transação sobre créditos tributários, tendo em vista o interesse da Administração.

Citado diploma, explicitou-se que a transação será efetuada mediante o recebimento de bens, inclusive serviços, em pagamento de tributos municipais, cujos débitos, apurados ou confessados, se referirem, exclusivamente, a períodos anteriores ao período.

Dispôs-se, ainda, que a transação só será considerada perfeita mediante a assinatura, pelas partes e por testemunhas, do competente termo, que será homologado pelo Juiz quando se tratar de crédito objeto de litígio judicial.

De igual modo, fixou-se que a proposta de transação não suspenderá a exigibilidade do crédito nem afetará o curso de processo em que manifeste o respectivo litígio. A par de se dispor que correrão por conta do devedor todas as despesas relativas à transação, desenhou-se ainda que os termos de transação, sempre que couber, conterão cláusula penal para a hipótese de inadimplemento de qualquer obrigação assumida pelo sujeito passivo.

O município de Curitiba é outro ente da federação que tem lei autorizativa para o uso do instituto da transação na cobrança do crédito público. O procurador-geral do município de Curitiba, Ivan Bonilha, afirma: "O objetivo é encurtar o caminho e acabar com as pendências no Judiciário e assegurar o recebimento do crédito".¹¹⁰

O município paraibano de Patos é outro ente da federação que adota o instituto da transação como forma de terminação de litígio, nos termos do Código Tributário Municipal, Lei n. 3.541, de 22 de dezembro de 2006.

Além desses, cabe registrar que os municípios do Rio de Janeiro, de Cabo Frio e de Fortaleza também possuem leis que permitem o uso do instituto da transação na cobrança do crédito público.

¹¹⁰ BAETA, Zínia. **Municípios usam transação para negociar tributos e reduzir ações**. Disponível em: <www.saopauloarbitragem.com.br/noticias.asp?id_parametro=noticia&id_tipo_noticia=1&id_secao=2&id_noticia=6>. Acesso em: 23 dez. 2010.

Por fim, embora decida em outro contexto e sob outra linha argumentativa, a transação efetuada pelo poder público também foi assunto apreciado no Recurso Extraordinário nº 253.885-0-Minas Gerais, relatado pela Ministra Ellen Gracie, e julgado no dia 4 de junho de 2002, quando se ementou da forma que segue:

EMENTA: Poder Público. Transação. Validade. Em regra, os bens e o interesse público são indisponíveis, porque pertencem à coletividade. É, por isso, o Administrador, mero gestor da coisa pública, não tem disponibilidade sobre os interesses confiados à sua guarda e realização. Todavia, há casos em que o princípio da indisponibilidade do interesse público deve ser atenuado, mormente quando se tem em vista que a solução adotada pela Administração é a que melhor atenderá à ultimateção deste interesse. Assim, tendo o acórdão recorrido concluído pela não onerosidade do acordo celebrado, decidir de forma diversa implicaria o reexame da matéria fático-probatória, o que é vedado nesta instância recursal (Súm. 279/STF). Recurso extraordinário não conhecido.

Portanto, após a leitura dos diplomas legais acima citados, chega-se a conclusão de que o uso do instituto da transação na cobrança do crédito público vai ao encontro dos princípios constitucionais da eficiência e praticabilidade.

3.4 Transação Tributária¹¹¹ X Princípios Constitucionais¹¹²

Neste último subtítulo, cumpre analisar o projeto de Lei Geral de Transação Tributária sob o viés dos princípios constitucionais da igualdade ou isonomia, da legalidade, da impessoalidade, da moralidade, da publicidade, da eficiência, da indisponibilidade do interesse público, da razoabilidade e da praticabilidade, previstos implicitamente ou expressamente na Constituição Federal Brasileira de 1988 e aplicados à Administração Tributária.

¹¹¹ Com relação à legalidade da transação tributária cabe apresentar decisão do STF: “Transação. Validade. Em regra, os bens e o interesse público são indisponíveis, porque pertencem à coletividade. É, por isso, o Administrador, mero gestor da coisa pública, não tem disponibilidade sobre os interesses confiados à sua guarda e realização. Todavia, há casos em que o princípio da indisponibilidade do interesse público deve ser atenuado, mormente quando se tem em vista que a solução adotada pela Administração é a que melhor atenderá à ultimateção deste interesse.” STF. RE 253.885, Rel. Min. Ellen Gracie, julgamento em 04/06/2002, DJ de 21/06/2002. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 17 jan. 2011.

¹¹² “A Administração Pública é norteada por princípios conducentes à segurança jurídica - da legalidade, da impessoalidade, da moralidade, da publicidade e da eficiência. A variação de enfoques, seja qual for a justificativa, não se coaduna com os citados princípios, sob pena de grassar a insegurança.” STF. MS 24.872, voto do Rel. Min. Marco Aurélio, julgamento em 30/06/2005, DJ de 30/09/2005. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 17 jan. 2011.

3.4.1 Princípios

Vulgarmente princípio significa começo ou causa de algum fenômeno. Também pode ser definido como a causa primária, o momento, o local ou trecho em que algo, uma ação ou um conhecimento, tem origem.

Nesse sentido, manifesta-se Gregório Assagra de Almeida, aduzindo que em sentido vulgar o vocábulo “princípio”¹¹³ tem o significado de origem, começo, nascedouro. Mais adiante, o autor assevera que no campo do direito a palavra “princípio” tem significado de normas elementares ou preceitos primordiais instituídos como alicerce de alguma coisa. Assim, aduz que nessa concepção, os princípios exprimem sentido mais importante que as regras jurídicas e significam pontos básicos que constituem o próprio alicerce do direito.¹¹⁴

Celso Antônio Bandeira de Mello, por sua vez, apresenta a seguinte definição:

Princípio é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas, compondo-lhes o espírito e servindo de critério para a sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a intelecção das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo.¹¹⁵

Em sentido semelhante, posicionou-se a Corte Constitucional Italiana ao estabelecer que princípios:

¹¹³ "Princípio derivado do latim principium (origem, começo) em sentido vulgar quer exprimir o começo da vida ou o primeiro instante em que as pessoas ou as coisas começaram a existir. É, amplamente, indicativo do começo ou origem de qualquer coisa. No sentido jurídico, notadamente no plural, quer significar as normas elementares ou os requisitos primordiais instituídos como base, como alicerce de alguma coisa. E, assim, princípios revelam o conjunto de regras ou preceitos, que se fixaram para servir de norma a toda ação jurídica, traçando, assim, a conduta a ser tida em qualquer operação jurídica. Desse modo, exprimem sentido. Mostram-se a própria razão fundamental de ser das coisas jurídicas, convertendo-se em axiomas". (SILVA, De Plácido e. Vocabulário Jurídico. V.III. Rio de Janeiro: Forense. 1989. p. 433.).

¹¹⁴ ALMEIDA, Gregório Assagra de. **Direito material coletivo: superação da summa divisio direito público e direito privado por uma nova summa divisio constitucionalizada**. Belo Horizonte: Del Rey, 2008. p. 443.

¹¹⁵ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Elementos de Direito Administrativo**. São Paulo: RT, 1980. p. 230.

[...] são aquelas orientações e aquelas diretivas de caráter geral e fundamental que se possam deduzir da conexão sistemática, da coordenação e da íntima racionalidade das normas, que concorrem para formar assim, num dado momento histórico, o tecido do ordenamento jurídico.¹¹⁶

Nas palavras de Paulo Bonavides, os princípios "são qualitativamente a viga mestra do sistema, o esteio da legitimidade constitucional, o penhor da constitucionalidade das regras de uma constituição".¹¹⁷

Acresça-se a decisão do Supremo Tribunal Federal quanto à dimensão funcional dos princípios, conforme se observa no voto do Min. Celso de Mello, proferido na PET-1458/CE (DJ 04-03-98, Julgamento 26/02/1998):

O respeito incondicional aos princípios constitucionais evidencia-se como dever inderrogável do Poder Público. A ofensa do Estado a esses valores - que desempenham, enquanto categorias fundamentais que são, um papel subordinante na própria configuração dos direitos individuais ou coletivos - introduz um perigoso fator de desequilíbrio sistêmico e rompe, por completo, a harmonia que deve presidir as relações, sempre tão estruturalmente desiguais, entre os indivíduos e o Poder.¹¹⁸

Enfim, os princípios constitucionais servem justamente para dar o norte para onde o hermenauta do direito deve seguir nessa difícil atividade de adaptação do direito posto às novas situações jurídicas que vão surgindo.¹¹⁹

¹¹⁶ BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 230.

¹¹⁷ *Ibidem*, p. 265.

¹¹⁸ STF, PET-1458/CE, Rel. Min. Celso de Mello, julgamento em 26/02/1998, publicado no DJ de 04/03/1998. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 17 jan. 2011.

¹¹⁹ "Os direitos e garantias individuais não têm caráter absoluto. Não há, no sistema constitucional brasileiro, direitos ou garantias que se revistam de caráter absoluto, mesmo porque razões de relevante interesse público ou exigências derivadas do princípio de convivência das liberdades legitimam, ainda que excepcionalmente, a adoção, por parte dos órgãos estatais, de medidas restritivas das prerrogativas individuais ou coletivas, desde que respeitados os termos estabelecidos pela própria Constituição. O estatuto constitucional das liberdades públicas, ao delinear o regime jurídico a que estas estão sujeitas – e considerado o substrato ético que as informa – permite que sobre elas incidam limitações de ordem jurídica, destinadas, de um lado, a proteger a integridade do interesse social e, de outro, a assegurar a coexistência harmoniosa das liberdades, pois nenhum direito ou garantia pode ser exercido em detrimento da ordem pública ou com desrespeito aos direitos e garantias de terceiros." STF. MS 23.452, Rel. Min. Celso de Mello, Tribunal Pleno, julgamento em 16/09/1999, DJ de 12/05/2000. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 17 jan. 2011.

3.4.2 Princípio da Igualdade ou Isonomia

O *caput* do art. 5º da Constituição Federal de 1988 dispõe que “Todos são iguais perante a lei”. Trata-se do princípio da igualdade formal que tem conteúdo político-ideológico.

Segundo Celso Antônio Bandeira de Mello: “A lei não deve ser fonte de privilégios ou perseguições, mas instrumento regulador da vida social que necessita tratar equitativamente todos os cidadãos”.¹²⁰

Nesse sentido, a igualdade formal impede que pessoas que se encontrem na mesma situação fática tenham tratamento desigual. Noutras palavras, a igualdade formal consiste em tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais.

Por oportuno, cabe trazer à baila a lição dada pelo mestre Rui Barbosa, quando afirmou na sua Oração aos Moços:

A regra da igualdade não consiste senão em quinhoar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desiguam. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade. O mais são desvarios da inveja, do orgulho, ou da loucura. Tratar com desigualdade a iguais, ou a desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real.

Nesse mesmo sentido, é a decisão tomada pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal no MS n. 26.690: “A igualdade, desde Platão e Aristóteles, consiste em tratar-se de modo desigual os desiguais”.¹²¹

Outra decisão passível de destaque tomada pelo Guardião Constitucional aconteceu no MI n. 58, apontando-se que o princípio constitucional da isonomia deve ser considerado em sua precípua função de obstar discriminações e de extinguir privilégios, sob duplo aspecto, como se observa:

O princípio da isonomia, que se reveste de auto-aplicabilidade, não é – enquanto postulado fundamental de nossa ordem político-jurídica – suscetível de regulamentação ou de complementação normativa. Esse

¹²⁰ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 10.

¹²¹ STF. MS 26.690, Plenário, Rel. Min. Eros Grau, julgamento em 03/09/2008, DJE de 19/12/2008. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 17 jan. 2011.

princípio – cuja observância vincula, incondicionalmente, todas as manifestações do Poder Público – deve ser considerado, em sua precípua função de obstar discriminações e de extinguir privilégios (*RDA 55/114*), sob duplo aspecto: (a) o da igualdade na lei; e (b) o da igualdade perante a lei. A igualdade na lei – que opera numa fase de generalidade puramente abstrata – constitui exigência destinada ao legislador que, no processo de sua formação, nela não poderá incluir fatores de discriminação, responsáveis pela ruptura da ordem isonômica. A igualdade perante a lei, contudo, pressupondo lei já elaborada, traduz imposição destinada aos demais poderes estatais, que, na aplicação da norma legal, não poderão subordiná-la a critérios que ensejem tratamento seletivo ou discriminatório. A eventual inobservância desse postulado pelo legislador imporá ao ato estatal por ele elaborado e produzido a eiva de inconstitucionalidade.¹²²

No que concerne à igualdade ou isonomia tributária, releva notar que o princípio constitucional dispõe ser vedado aos entes tributantes instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontram em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida (art. 150, II, da CF).

Ao discorrer sobre o assunto, o tributarista Hugo de Brito Machado explicitou entendimento de que os entes públicos têm a obrigação de tratar de forma igual aqueles que se encontram na mesma situação fática:

O princípio da igualdade é a projeção, na área tributária, do princípio geral da isonomia jurídica, ou princípio de que todos são iguais perante a lei. Apresenta-se aqui como garantia de tratamento uniforme, pela entidade tributante, de quantos se encontrem em condições iguais. Como manifestação desse princípio temos, em nossa Constituição, a regra da uniformidade de tributos federais em todo o território nacional.¹²³

Adscreve o escólio de Roque Antônio Carrazza que:

A lei tributária deve ser igual para todos e a todos deve ser aplicada com igualdade. Melhor expondo, quem está na mesma situação jurídica deve receber o mesmo tratamento tributário. Será inconstitucional - por burla ao princípio da república e da isonomia - a lei tributária que selecione pessoas, para submetê-las a regras peculiares, que não alcançaram outras, ocupantes de idênticas posições jurídicas. O tributo, ainda que instituído por meio de lei, editada pela pessoa política competente, não pode atingir apenas um ou alguns contribuintes,

¹²² STF. MI 58, Plenário, Rel. Min. Celso de Mello, julgamento em 14/12/1990, DJ de 19/04/1991. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 17 jan. 2011.

¹²³ MACHADO, Hugo de Brito Machado. **Curso de direito tributário**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 30.

deixando a salvo outros que, comprovadamente, se achem nas mesmas condições.

Tais idéias valem, também, para as isenções tributárias: é vedado às pessoas políticas concedê-las levando em conta, arbitrariamente, a profissão, o sexo, o credo religioso, as convicções políticas etc. dos contribuintes. São os princípios republicano e da igualdade que, conjugados, proíbem tais práticas.¹²⁴

De igual modo, lecionada Kiyoshi Harada, aduzindo, em síntese, que “Este princípio tributário veda o tratamento jurídico diferenciado de pessoas sob os mesmos pressupostos de fato; impede discriminações tributárias, privilegiando ou favorecendo determinadas pessoas físicas ou jurídicas”.¹²⁵

Carlos Yuri Araújo de Moraes, por sua vez, destaca que “Para garantir a observação do princípio da igualdade, devem ser relacionados supostos concretos nos quais a Administração venha a autorizar acordos, como nos casos de difícil liquidação”. Acrescenta:

Ainda nesse campo, é de bom alvitre determinar no corpo da própria lei a criação de um banco de dados contendo os *leading cases* submetidos a transação, descrevendo as situações concretas e as soluções acordadas. Este banco de dados serviria para homogeneizar a motivação da Administração Pública, impedido, assim, o desvirtuamento do princípio da isonomia.¹²⁶

Pois bem. Exsurge do art. 171 do CTN 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 terminação de litígio e conseqüentemente extinção do crédito tributário.

Assim, vê-se que a citada norma jurídica estabelece que caberá à lei dispor sobre as condições para que o sujeito passivo da obrigação tributária possa celebrar a transação com o Fisco.

¹²⁴ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 67.

¹²⁵ HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. São Paulo: Atlas, 2003. p. 275.

¹²⁶ MORAIS, Carlos Yuri Araújo de. **Transação e arbitragem em matéria tributária: a experiência estrangeira e sua aplicabilidade ao direito brasileiro**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, n. 79. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 109, mar./abr. 2008.

Nesse sentido, o art. 1º do Projeto de Lei Geral de Transação Tributária dispõe que caberá a esta estabelecer as condições e os procedimentos que a União, por meio da PGFN e da SRFB, e os sujeitos passivos de obrigação tributária deverão observar para a realização da transação.

Dessa maneira, compete ao projeto de lei dispor sobre as condições e os procedimentos para a realização da transação como forma alternativa de resolução de conflito em matéria tributária. Ou seja, o projeto de lei disporá sobre os requisitos objetivos que os contribuintes terão que preencher para participar da transação.

No que tange às normas complementares sobre cabimento, tempo e modo de celebração do termo de transação, caberá à Câmara-Geral de Transação e Conciliação – CGTC, através de resolução, defini-las (§ 6º do art. 49).

Dessa feita, não há falar que a aplicação do instituto da transação como forma alternativa de resolução de conflito em matéria tributária ofende o princípio constitucional da isonomia ou igualdade, haja vista que todos aqueles que preencherem os requisitos objetivos ditados pela lei poderão participar da transação tributária.

Portanto, conclui-se que o princípio constitucional da isonomia ou igualdade tem por objetivo tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida de suas desigualdades, inclusive em questões que envolvam tributação.

Face essas ponderações, fica evidenciado que o Projeto de Lei Geral de Transação em Matéria Tributária não implementa nenhuma situação discriminatória entre contribuintes que se encontram na mesma situação fático-jurídica.

3.4.3 Princípio da Legalidade

O inciso II do art. 5º da Constituição Federal Brasileira de 1988 consagrou o princípio da legalidade nos seguintes termos: “II – ninguém será obrigado a fazer ou a deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. O art. 37, *caput*, da Carta Magna,

por sua vez, explicitamente estabeleceu a vinculação de todo o agir administrativo público à legalidade.

Assim, o princípio da legalidade prevê que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei, sendo a expressão máxima do Estado Democrático de Direito, bem como garantia de que a sociedade não está presa à vontade particular daqueles que a governam, mas somente das leis.

O escólio de Fábio Medina Osório advoga a submissão dos atos administrativos ao princípio da legalidade:

Saliente-se que o princípio da legalidade administrativa encontra ressonância, de um modo geral, na idéia de Estado de Direito. De um lado, a legalidade dos atos dos administradores resulta da divisão dos poderes. De outra parte, a legalidade é produto, também, de uma concepção da lei enquanto "vontade geral". A administração é uma função essencialmente executiva: ela encontra na lei o fundamento e o limite de suas ações.

[...]

A regra, pois, aos particulares, é a liberdade de agir. As limitações, positivas ou negativas, deverão estar expressas em leis.¹²⁷

Nesse mesmo sentido, manifestou-se o mestre Hely Lopes Meirelles: “Na Administração Pública não há liberdade nem vontade pessoal. Enquanto na administração particular é lícito fazer tudo o que a lei não proíbe, na Administração Pública só é permitido fazer o que a lei autoriza”.¹²⁸

Acresça-se o acórdão do Egrégio STF exarado na ADI 2.075-MC¹²⁹, ementado da seguinte forma:

O princípio constitucional da reserva de lei formal traduz limitação ao exercício das atividades administrativas e jurisdicionais do Estado. A reserva de lei – analisada sob tal perspectiva – constitui postulado revestido de função excludente, de caráter negativo, pois veda, nas matérias a ela sujeitas, quaisquer intervenções normativas, a título primário, de órgãos estatais não legislativos. Essa cláusula constitucional, por sua vez, projeta-se em uma dimensão positiva, eis que a sua incidência reforça o princípio, que, fundado na autoridade da Constituição, impõe à administração e à jurisdição a necessária

¹²⁷ OSÓRIO, Fábio Medina. **Improbidade administrativa**. Porto Alegre: Síntese, 1997. p. 79-82.

¹²⁸ MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 141.

¹²⁹ STF. ADI 2.075-MC, Plenário, Rel. Min. Celso de Mello, julgamento em 07/02/2001, DJ de 27/06/2003. Disponível em: www.stf.jus.br. Acesso em: 17 jan. 2011.

submissão aos comandos estatais emanados, exclusivamente, do legislador. Não cabe ao Poder Executivo em tema regido pelo postulado da reserva de lei, atuar na anômala (e inconstitucional) condição de legislador, para, em assim agindo, proceder à imposição de seus próprios critérios, afastando, desse modo, os fatores que, no âmbito de nosso sistema constitucional, só podem ser legitimamente definidos pelo Parlamento. É que, se tal fosse possível, o Poder Executivo passaria a desempenhar atribuição que lhe é institucionalmente estranha (a de legislador), usurpando, desse modo, no contexto de um sistema de poderes essencialmente limitados, competência que não lhe pertence, com evidente transgressão ao princípio constitucional da separação de poderes.

Desse modo, para os particulares vige a liberdade de agir, sendo que as limitações deverão estar expressas em lei. Todavia, tal princípio é inverso para os agentes públicos. Ou seja, estes somente podem fazer o que a lei permite, nada mais.

No que tange à transação tributária, esta somente poderá ser efetivada caso exista lei autorizativa¹³⁰. Deveras, o instituto da transação tributária se submete ao subprincípio da reserva da lei tributária (art. 97 do CTN¹³¹), consectário do princípio da legalidade¹³², que decorre do valor supraconstitucional da "segurança jurídica".

¹³⁰ ACORDO CELEBRADO ENTRE AS PARTES. AUSÊNCIA DE LEI MUNICIPAL DISCIPLINADORA DO INSTITUTO DA TRANSAÇÃO NA ESFERA JURISDICIONAL DO MUNICÍPIO. INVALIDADE. A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA, PELA NATUREZA, CONSTITUI BEM INDISPONÍVEL POR PARTE DOS AGENTES ADMINISTRATIVOS E POLÍTICOS, NÃO PODENDO, POR ISSO, NA AUSÊNCIA DE LEI MUNICIPAL DE CARÁTER GERAL OU ESPECÍFICO, SER OBJETO DE TRANSAÇÃO E, BEM ASSIM, OS ÔNUS DECORRENTES DA SUCUMBÊNCIA, COM BASE EM DECISÃO TRANSITADA EM JULGADO. (TARS. 1ª Câmara Cível. Unânime. Apelação Cível nº 194019311. Rel. Juiz SALVADOR HORÁCIO VIZZOTTO. Em 31.05.94).

¹³¹ O art. 97 do Código Tributário Nacional dispõe que:

“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.”

¹³² Os arts. 5º, inciso II e 150, inciso I, da CF estabelecem que:

“Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

Dessa maneira, a transação tributária deve obediência ao princípio da legalidade, necessitando de lei que a preveja, inclusive com relação à autoridade competente para autorizar a transação.

Com efeito, estabelece o art. 171 do Código Tributário Nacional:

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 conseqüentemente extinção do crédito tributário.

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

O jurista Onofre Alves Baptista Júnior preleciona em seu estudo: “A questão tributária, por certo, oferece oportunidades enormes para celebração de transações, tanto que, nessa seara, o tema já encontrou no Brasil, disciplina normativa”.¹³³

E mais, o autor citado, com muita propriedade, apresenta lição de que “Não se trata de ‘faculdade’ outorgada à administração pública transacionar, mas de poder/dever de boa administração, isto é, a Administração Pública deve buscar a solução que melhor satisfaça os anseios da coletividade”.¹³⁴

De outra parte, extrai-se da leitura dos ensinamentos de José Eduardo Soares de Melo quão importante é a existência de lei autorizativa para realização da transação em matéria tributária. O citado autor escreve:

O poder público, sem embasamento legal, não pode dispensar qualquer gravame fiscal em razão do crédito tributário ser indisponível. É vedado, por exemplo, celebrar acordo mediante o recebimento à vista de 70% de um crédito tributário sob a assertiva de que seria mais interessante para a Fazenda do que promover a cobrança judicial, aguardar considerável lapso de tempo até decisão definitiva, sujeitando-se ao esvaziamento do patrimônio do devedor neste interregno.

[...]

[...]

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

[...]

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

I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

[...]”.

¹³³ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Transações administrativas**. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2007. p. 318.

¹³⁴ Idem. **Transação no direito tributário, discricionariedade e interesse público**. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, n. 83, p. 123, ago. 2002.

O CTN trata a possibilidade de ser realizado autêntico acordo entre a Fazenda Pública e os devedores, em que as parte renunciam ao questionamento de seus eventuais direitos relativos ao tributo. É o caso da lei dispor que, se o contribuinte recolher o imposto atrasado de uma só vez, ficará dispensado de multas; ou se o contribuinte desistir de ação judicial impugnando exigibilidade tributária, não serão devidos os honorários de sucumbência.¹³⁵

Com esse mesmo entendimento, manifesta-se Paulo de Barros Carvalho, ao versar sobre o instituto da transação em matéria tributária, quando afirma que "O princípio da indisponibilidade dos bens públicos impõe seja necessária previsão normativa para que a autoridade competente possa entrar no regime de concessões mútuas, que é da essência da transação".¹³⁶

Por último, o tributarista Hugo de Brito Machado expressa entendimento de que somente por previsão legal a autoridade competente pode autorizar a transação em cada caso¹³⁷, bem como assevera que uma das peculiaridades da transação no direito tributário é a imposição de previsão legal expressa.¹³⁸

Portanto, conclui-se que a aplicação do instituto da transação em matéria tributária não confronta com o princípio constitucional da legalidade, haja vista que o projeto de Lei n. 5.082/2009, em trâmite pela Câmara dos Deputados, parte dos permissivos já existentes nos arts. 156, inciso III e 171 do Código Tributário Nacional, os quais, por sua vez, encontram-se fundamentados nos dispositivos constitucionais.

3.4.4 Princípio da Impessoalidade

O princípio da impessoalidade referido no art. 37, *caput*, da Constituição Federal impõe ao administrador público o dever de praticar o ato atendendo a sua finalidade e ao interesse público.

¹³⁵ MELO, José Eduardo Soares de. Decadência, prescrição e demais modalidades de extinção do crédito tributário – CTN (Artigos 170 a 174). In PEIXOTO, Marcelo Guimarães; LACOMBE, Rodrigo Santos Masset. (Coords.). **Comentários ao código tributário nacional**. São Paulo: MP Editora, 2005. p. 1263.

¹³⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 461.

¹³⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 211.

¹³⁸ Idem. A transação no direito tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 75, dez. 2001, p. 62.

Desse modo, o administrador público deve manter uma posição de neutralidade em relação aos administrados, não privilegiando nem prejudicando de forma gratuita, atuando tão somente para preservar o interesse público.

Com efeito, vale destacar que o princípio da impessoalidade possui duas conotações, quais sejam: a primeira que decorre do princípio da igualdade ou isonomia; e a segunda que decorre da própria atuação da Administração Pública.

Numa primeira leitura deste princípio, requer-se que no desempenho das funções públicas o tratamento seja indistinto entre todos os administrados. Noutra giro, a segunda leitura do princípio da impessoalidade assevera que não é a pessoa do administrador que atua, mas sim o próprio Estado.

Carmen Lúcia Antunes Rocha ensina que o conteúdo do princípio da impessoalidade pode ser classificado em positivo e negativo:

Muito importante é enfatizar que a impessoalidade administrativa tem conteúdo positivo e negativo. No primeiro caso, por ele se assegura que a neutralidade e a objetividade têm que prevalecer em todos os comportamentos da Administração Pública. Neste sentido, a impessoalidade assegura um conteúdo preceptivo positivo, indicando-se o que se deve conter em determinado ato da Administração Pública. Mas este princípio guarda também conteúdo negativo quando constitui indicativo de limites definidos à atuação administrativa. Por ele, não se podem praticar atos que tenham motivos ou finalidade despojada daquelas características.

O princípio da impessoalidade assegura não apenas que pessoas recebam tratamento particularizado em razão de suas condições específicas, mas também, veda a adoção de comportamento administrativo motivado pelo partidarismo. Este princípio assegura que a entidade estatal realize os fins a que se destina como previsto no Direito.

Prossegue a citada autora, dizendo que:

[...] a impessoalidade tem como conteúdo jurídico o despojamento da pessoa pública de vontade que lhe seja enxertada pelo agente público, que, se agisse segundo os seus interesses, subjetivamente definidos, jamais alcançaria aquela finalidade, que se põe, objetiva, genérica e publicamente.

O princípio da impessoalidade é dever do Estado e direito do cidadão. Este princípio não se dirige apenas ao administrador público, mas também ao legislador.¹³⁹

¹³⁹ ROCHA, Carmen Lúcia Antunes. **Princípios constitucionais da administração pública**. Belo Horizonte: Del Rey, 1994. p. 148 e 150.

Dessa forma, o princípio da impessoalidade visa à neutralidade e objetividade das atividades administrativas no regime político, que tem como objetivo principal o interesse público. Este princípio traz consigo a ausência de marcas pessoais e particulares correspondentes ao administrador que esteja no exercício da atividade administrativa.

O mestre Hely Lopes Meirelles empresta ao princípio da impessoalidade a identificação com o princípio da finalidade:

O princípio da *impessoalidade*, referido na Constituição de 1988 (art. 37, *caput*), nada mais é que o clássico princípio da *finalidade*, o qual impõe ao administrador público que só pratique o ato para o seu *fin legal*. E o *fin legal* é unicamente aquele que a norma de direito indica expressa ou virtualmente como objetivo do ato, de forma *impessoal*.

[...]

Desde que o *princípio da finalidade* exige que o ato seja praticado sempre com finalidade pública, o administrador fica impedido de buscar outro objetivo ou de praticá-lo no interesse próprio ou de terceiros. Pode, entretanto, o interesse público coincidir com o de particulares, como ocorre normalmente nos atos administrativos negociais e nos contratos públicos, casos em que é lícito conjugar a pretensão do particular com o interesse coletivo.¹⁴⁰

Celso Antônio Bandeira de Mello, por sua vez, estipula o caráter autônomo do princípio da impessoalidade e o caracteriza como sendo nada mais que o princípio da igualdade ou da isonomia, expondo que

Nele se traduz a idéia de que Administração tem que tratar a todos os administrados sem discriminações, benéficas ou detrimntosas. Nem favoritismo nem perseguições são toleráveis. Simpatias ou animosidades pessoais, políticas ou ideológicas não podem interferir na atuação administrativa e muito menos interesses sectários, de facções ou grupos de qualquer espécie. O Princípio em causa não é senão o próprio princípio da igualdade ou isonomia [...].¹⁴¹

No que concerne ao projeto de lei de transação tributária, este prevê que a Fazenda Nacional poderá, após juízo de conveniência e oportunidade, obedecidos os dispositivos legais, transacionar, em qualquer de suas modalidades, sempre que motivadamente entender que esteja atendido o interesse público.

¹⁴⁰ MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990. p. 81.

¹⁴¹ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 100.

Noutras palavras, a realização da transação tributária dependerá de um juízo prévio de conveniência e oportunidade, em estrita obediência ao que dispuser a Lei, bem como atendimento obrigatório ao interesse público.

Portanto, conclui-se que a aplicação do instituto da transação como forma alternativa de solução de conflito em matéria tributária vai ao encontro do princípio constitucional da impessoalidade, não havendo que se falar em suposta grande atribuição de discricionariedade aos agentes públicos.

3.4.5 Princípio da Moralidade

O princípio da moralidade esculpido no *caput* do art. 37 da CF passa a mensagem de que todo administrador público deve obrigatoriamente ter um comportamento ético e jurídico adequado. Este princípio está associado à honestidade, vedando condutas eticamente inaceitáveis e transgressoras do senso moral comum da sociedade.

Com efeito, registre-se que os romanos já diziam que *non omne quod licet honestum est* (nem tudo o que é legal é honesto). Noutras palavras, nem tudo que é legal é moral.

O mestre Hely Lopes de Meirelles, sintetizando as lições de Maurice Hauriou, o principal sistematizador da teoria da moralidade administrativa, assim se manifestou:

A moralidade administrativa constitui hoje em dia, pressuposto da validade de todo ato da Administração Pública (Const. Rep., art. 37, caput). Não se trata – diz Hauriou, o sistematizador de tal conceito – da moral comum, mas sim de uma moral jurídica, entendida como "o conjunto de regras de conduta tiradas da disciplina interior da Administração". Desenvolvendo a sua doutrina, explica o mesmo autor que o agente administrativo, como ser humano dotado da capacidade de atuar, deve, necessariamente, distinguir o Bem do Mal, o honesto do desonesto. E, ao atuar, não poderá desprezar o elemento ético de sua conduta. Assim, não terá que decidir somente entre o legal e o ilegal, o justo e o injusto, o conveniente e o inconveniente, o oportuno e o inoportuno, mas também entre o honesto e o desonesto. Por considerações de direito e de moral, o ato administrativo não terá que obedecer somente à lei jurídica, mas também à lei ética da própria

instituição, porque nem tudo que é legal é honesto, conforme já proclamavam os romanos – *non omne quod licet honestum est*. A moral comum, remata Hauriou, é imposta ao homem para sua conduta externa; a *moral administrativa* é imposta ao agente público para a sua conduta interna, segundo as exigências da instituição a que serve, e a finalidade de sua ação: o bem comum.

O certo é que a *moralidade* do ato administrativo, juntamente com a sua *legalidade e finalidade*, constituem pressupostos de validade, sem os quais toda atividade pública será ilegítima.¹⁴²

Nesse mesmo sentido, manifesta-se a jurisprudência pátria. Assim, apresenta-se decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal na Ação Direta de Inconstitucionalidade de nº 2.661, conforme transcrição abaixo:

A atividade estatal, qualquer que seja o domínio institucional de sua incidência, está necessariamente subordinada à observância de parâmetros ético jurídicos que se refletem na consagração constitucional do princípio da moralidade administrativa. Esse postulado fundamental, que rege a atuação do Poder Público, confere substância e dá expressão a uma pauta de valores éticos sobre os quais se funda a ordem positiva do Estado. O princípio constitucional da moralidade administrativa, ao impor limitações ao exercício do poder estatal, legitima o controle jurisdicional de todos os atos do Poder Público que transgridam os valores éticos que devem pautar o comportamento dos agentes e órgãos governamentais.¹⁴³

Acresça-se a lição de Juarez Freitas, o qual assevera a existência de autonomia jurídica do princípio da moralidade:

No tangente ao princípio da moralidade, por mais que tentem assimilá-lo a outras diretrizes e conquanto experimentando pronunciada afinidade com todos os demais princípios, certo é que o constituinte brasileiro, com todas as imensas e profundíssimas conseqüências técnicas e hermenêuticas que daí advêm, pretendeu conferir autonomia jurídica ao princípio da moralidade, o qual veda condutas eticamente inaceitáveis e transgressoras do senso moral da sociedade, a ponto de não comportarem condescendência.

De certo modo, tal princípio poderia ser identificado com o da justiça, ao determinar que se trate a outrem do mesmo modo que se apreciaria ser tratado. O "outro", aqui, é a sociedade inteira, motivo pelo qual o princípio da moralidade exige que, fundamentada e racionalmente, os atos, contratos e procedimentos administrativos venham a ser contemplados à luz da orientação decisiva e substancial, que prescreve o dever de a Administração Pública observar, com pronunciado rigor e a maior objetividade possível, os referenciais valorativos basilares vigentes, cumprindo, de maneira precípua até, proteger e vivificar,

¹⁴² MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990. p. 79-80.

¹⁴³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 2.661, Rel. Min. Celso de Mello, julgamento em 05/06/2002, publicado no DJ de 23/08/2002. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 25 out. 2009.

exemplarmente, a lealdade e a boa-fé para com a sociedade, bem como travar o combate contra toda e qualquer lesão moral provocada por ações públicas destituídas de probidade e honradez.

Como princípio autônomo e de valia tendente ao crescimento, colabora, ao mesmo tempo, para reforço dos demais e para a superação da dicotomia rígida entre Direito e Ética, rigidez tão enganosa quanto aquela que pretende separar Direito e Sociedade, notadamente à vista dos avanços teóricos na reconceituação do sistema jurídico na ciência contemporânea.¹⁴⁴

Desse modo, a moralidade administrativa abrange padrões objetivos de condutas exigíveis do administrador público, independentemente, da legalidade e das efetivas intenções dos agentes públicos. Ou seja, tem que separar, além do bem do mal, legal do ilegal, justo do injusto, conveniente do inconveniente, também o honesto do desonesto.

Em arremate, a moralidade administrativa compreende o tipo de comportamento que os administrados esperam da administração pública para a consecução de fins de interesse coletivo, segundo uma comunidade moral de valores.

Conclui-se que a moralidade administrativa, sendo princípio constitucional, envolve juízo tanto de legalidade formal quanto de legitimidade formulado com base na tábua de valores socialmente vigentes, ao que deve estar atento o agente público no exercício de sua atividade, inclusive, aqueles responsáveis pela aplicação do instituto da transação em matéria tributária.

3.4.6 Princípio da Publicidade

O princípio da publicidade estampado no *caput* do art. 37 da CF diz respeito à obrigação da Administração Pública de levar ao conhecimento de toda sociedade dos seus atos, contratos ou instrumentos jurídicos. Com isso, visa-se dar transparência e conferir a possibilidade de qualquer pessoa questionar e controlar toda a atividade administrativa.

¹⁴⁴ FREITAS, Juarez. **O Controle dos atos administrativos e os princípios fundamentais**. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 67-68.

Acrescente-se que a publicidade surte os efeitos previstos somente se feita através de órgão oficial, que é o jornal, público ou não, que se destina à publicação de atos estatais. Dessa forma, não basta a mera notícia veiculada na imprensa (STF, RE 71.652).

Alude José Afonso da Silva que a obrigatoriedade de publicidade visa a possibilitar que os administrados tenham conhecimento de tudo o que os administradores estão fazendo:

A publicidade sempre foi tida como um princípio administrativo, porque se entende que o Poder Público, por ser público, deve agir com a maior transparência possível, a fim de que os administrados tenham, a toda hora, conhecimento do que os administradores estão fazendo.¹⁴⁵

O mestre Hely Lopes Meirelles, por sua vez, ao tratar sobre o tema da publicidade, expôs que:

A publicidade, como princípio de administração pública (CF, art. 37, caput), abrange toda atuação estatal, não só sob o aspecto de divulgação oficial de seus atos como, também, de propiciação de conhecimento da conduta interna de seus agentes. Essa publicidade atinge, assim, os atos concluídos e em formação, os processos em andamento, os pareceres dos órgãos técnicos e jurídicos, os despachos intermediários e finais, as atas de julgamentos das licitações e os contratos com quaisquer interessados, bem como os comprovantes de despesas e as prestações de contas submetidas aos órgãos competentes. Tudo isto é papel ou documento público que pode ser examinado na repartição por qualquer interessado, e dele pode obter certidão ou fotocópia autenticada para os fins constitucionais.¹⁴⁶

Perfilhando do mesmo entendimento, José Eduardo Martins Cardozo assevera:

Entende-se princípio da publicidade, assim, aquele que exige, nas formas admitidas em Direito, e dentro dos limites constitucionalmente estabelecidos, a obrigatória divulgação dos atos da Administração Pública, com o objetivo de permitir seu conhecimento e controle pelos órgãos estatais competentes e por toda a sociedade.¹⁴⁷

Entretanto, há que se esclarecer que em determinados casos pode ser relativizado esse princípio, quando o interesse público ou segurança o justificarem.

¹⁴⁵ SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 653.

¹⁴⁶ MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p.85.

¹⁴⁷ CARDOZO, José Eduardo Martins. **Princípios constitucionais da administração pública (de acordo com a Emenda Constitucional n.º 19/98)**. IN MORAES, Alexandre. Os 10 anos da Constituição Federal. São Paulo: Atlas, 1999. p. 159.

A própria Constituição Federal Brasileira de 1988 prevê diversas exceções. Vejamos algumas, todas elencadas no art. 5º da Magna Carta:

XIV – é assegurado a todos o acesso à informação e resguardado o sigilo da fonte, quando necessário ao exercício profissional;

XXXIII – todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado;

XXXIV – são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas:

a) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder;

b) a obtenção de certidões em repartições públicas, para defesa de direitos e esclarecimento de situações de interesse pessoal;

LX – a lei só poderá restringir a publicidade dos atos processuais quando a defesa da intimidade ou o interesse social o exigirem;

LXXII – conceder-se-á “habeas data”:

a) para assegurar o conhecimento de informações relativas à pessoa do impetrante, constantes de registros ou bancos de dados de entidades governamentais ou de caráter público;

b) para a retificação de dados, quando não se prefera fazê-lo por processo sigiloso, judicial ou administrativo.

Além disso, cabe citar outras regras da legislação infraconstitucional que conferem sigilo em casos especiais: art. 20 CPP, art. 155 CPC, art. 3º, § 3º, da Lei 8.666/93.

Ademais, esclareça-se que a publicidade deve ter conotação informativa e educacional, no sentido de satisfazer o interesse público com informações úteis aos administrados.

Nesse sentido, com fulcro no princípio da publicidade, o Egrégio STF conferiu concretude aos seus preceitos, lançando seus efeitos sobre o disposto no art. 37, § 1º, da CF, convergindo do princípio da publicidade e do princípio da impessoalidade, preceito ratificador de que o administrador público não pode se valer da máquina administrativa para efetuar promoção pessoal, conforme ementário que segue abaixo:

Publicidade de atos governamentais. Princípio da impessoalidade. Art. 37, parágrafo 1º, da Constituição Federal. 1. O caput e o parágrafo 1º do artigo 37 da Constituição Federal impedem que haja qualquer tipo de identificação entre a publicidade e os titulares dos cargos alcançando os partidos políticos a que pertençam. O rigor do dispositivo constitucional que assegura o princípio da impessoalidade vincula a publicidade ao caráter educativo, informativo ou de orientação social é incompatível

com a menção de nomes, símbolos ou imagens, aí incluídos slogans, que caracterizem promoção pessoal ou de servidores públicos. A possibilidade de vinculação do conteúdo da divulgação com o partido político a que pertença o titular do cargo público mancha o princípio da impessoalidade e desnatura o caráter educativo, informativo ou de orientação que constam do comando posto pelo constituinte dos oitenta. 2. Recurso extraordinário desprovido.¹⁴⁸

No que tange ao Projeto de Lei Geral de Transação Tributária (5.082/2009), os arts. 2º e 50 dispõem que:

Art. 2º. Em todos os atos e procedimentos desta Lei, serão observados os princípios do art. 37, **caput**, da Constituição, do art. 2º da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, e os deveres de veracidade, de lealdade, de boa-fé, de confiança, de colaboração e de celeridade.

Art. 50. As sessões da CGTC e CTC serão públicas, salvo decisão em contrário de ambas as Câmaras, mediante requerimento do sujeito passivo transator, quando examinar matéria sigilosa ou dados profissionais ou empresariais restritos.

Dessa feita, a regra geral é de que todos os atos administrativos envolvendo a transação tributária serão publicados em órgão oficial. A única exceção refere-se à publicidade das sessões do CGTC e CTC, quando houver requerimento da parte interessada e o julgamento envolver o exame de matéria sigilosa ou dados profissionais ou empresariais restritos.

Enfim, conclui-se que o projeto de lei que prevê a aplicação do instituto da transação como forma alternativa de solução de conflito em matéria tributária segue rigorosamente os ditames do princípio constitucional da publicidade.

3.4.7 Princípio da Eficiência

O princípio constitucional da eficiência previsto no *caput* do art. 37 da CF foi introduzido pela Emenda Constitucional n. 19/1998. Em face do aludido princípio, toda ação administrativa tem que ser de bom atendimento, rapidez, urbanidade, segurança,

¹⁴⁸ STF. RE 191668, 1ª Turma, Rel. Min. Menezes Direito, julgado em 15/04/2008, publicado no DJe de 30/05/2008. Disponível em: www.stf.jus.br. Acesso em: 27 jan. 2011.

transparente, neutra e sem burocracia, bem como sempre visando à qualidade e ao interesse público.

O contribuinte, que paga a conta da Administração Pública, tem o direito de que essa administração seja eficiente, ou seja, tem o direito de exigir um retorno equivalente ao que pagou, sob a forma de tributos.

Assim, a Administração Pública deve atender o cidadão na exata medida de sua necessidade, com agilidade, mediante adequada organização interna e ótimo aproveitamento dos recursos disponíveis, evitando desperdícios e garantindo uma maior rentabilidade social.

Com efeito, cabe trazer à colação lição lapidar de Kildare Gonçalves Carvalho sobre o que consiste o princípio constitucional da eficiência na Administração Pública:

O princípio da eficiência foi introduzido pela Emenda Constitucional nº 19/ 98. Relaciona-se com as normas da boa administração no sentido de que a Administração Pública, em todos os seus setores, deve concretizar suas atividades com vistas a extrair o maior número possível de efeitos positivos ao administrado, sopesando a relação custo benefício, buscando a excelência de recursos, enfim, dotando de maior eficácia possível as ações do Estado.¹⁴⁹

De outra monta, temos o conceito do princípio da eficiência posto por Alexandre de Moraes:

Assim, *princípio da eficiência* é o que impõe à administração pública direta e indireta e a seus agentes a persecução do bem comum, por meio do exercício de suas competências de forma imparcial, neutra, transparente, participativa, eficaz, sem burocracia e sempre em busca da qualidade, rimando pela adoção dos critérios legais e morais necessários para melhor utilização possível dos recursos públicos, de maneira a evitarem-se desperdícios e garantir-se maior rentabilidade social.¹⁵⁰

Discorrendo sobre o tema, José Eduardo Martins Cardozo observa:

Ser eficiente, portanto, exige primeiro da Administração Pública o aproveitamento máximo de tudo aquilo que a coletividade possui, em todos os níveis, ao longo da realização de suas atividades. Significa racionalidade e aproveitamento máximo das potencialidades existentes.

¹⁴⁹ CARVALHO, Kildare Gonçalves. **Direito constitucional didático**. 8. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2002. p 303.

¹⁵⁰ MORAES, Alexandre de. **Reforma administrativa: emenda constitucional nº 19/98**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999. p. 30.

Mas não só. Em seu sentido jurídico, a expressão, que consideramos correta, também deve abarcar a idéia de eficácia da prestação, ou de resultados da atividade realizada. Uma atuação estatal só será juridicamente eficiente quando seu resultado quantitativo e qualitativo for satisfatório, levando-se em conta o universo possível de atendimento das necessidades existentes e os meios disponíveis.

[...]

Desse modo, pode-se definir esse princípio como sendo aquele que determina aos órgãos e pessoas da Administração Direta e Indireta que, na busca das finalidades estabelecidas pela ordem jurídica, tenham uma ação instrumental adequada, constituída pelo aproveitamento maximizado e racional dos recursos humanos, materiais, técnicos e financeiros disponíveis, de modo que possa alcançar o melhor resultado quantitativo e qualitativo possível, em face das necessidades públicas existentes.¹⁵¹

Acresça-se à lição irreparável de Maria Sylvia Di Pietro, para quem o princípio da eficiência apresenta dupla necessidade: a uma relativamente à forma de atuação do agente público, esperasse o melhor desempenho possível de suas atribuições, a fim de obter os melhores resultados; a duas quanto ao modo de organizar, estruturar e disciplinar a Administração Pública exige-se que este seja o mais racional possível, no intuito de alcançar melhores resultados na prestação dos serviços públicos.¹⁵²

Desse modo, percebe-se que o princípio da eficiência impõe a Administração Pública uma contínua busca pelo aperfeiçoamento na sua atuação, de modo a afastar do sistema atos que, embora fielmente voltados ao alcance do interesse público, acabem por violá-lo mediatamente, na medida em que não sejam instrumentalizados de forma mais adequada. Em suma, deve-se abalizar a melhor utilização dos *inputs* administrativos (recursos, meios e esforços) bem como os seus *outputs* (resultados).

Sob tal perspectiva, releva notar que a efetiva aplicação do princípio da eficiência na Administração Tributária possui relação direta com os resultados alcançados na arrecadação e fiscalização tributária, de maneira que a otimização de procedimento e o comprometimento dos trabalhos, tudo isso aliado à estrutura condizente com as necessidades, trazem o comprometimento dos agentes responsáveis. Assim, a Administração Tributária tem o dever legal de eficiência no cumprimento do seu mister constitucional de cobrança do crédito público.

¹⁵¹ CARDOZO, José Eduardo Martins. Princípios constitucionais da administração pública (de acordo com a emenda constitucional n.º 19/98). In MORAES, Alexandre. **Os 10 anos da Constituição Federal**. São Paulo: Atlas, 1999. p. 166-167

¹⁵² DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 1998. p. 73-74.

Nesse sentido, cabe apresentar a lição de Hugo de Brito Machado quanto à ideia de que a tributação deve ser realizada de modo eficiente para obtenção do bem comum:

A nosso ver, a adequada compreensão do princípio da eficiência em matéria tributária exige que se considere o objetivo da atividade de tributação sem perder de vista o objetivo essencial do Estado, que é a realização do bem comum, porque na verdade a tributação é simplesmente uma atividade-meio, instrumental, para viabilizar a atividade-fim do Estado que consiste na prestação de serviços a comunidade. (...)

O princípio da eficiência em matéria tributária consiste na realização da atividade de tributação de forma a propiciar o máximo resultado, vale dizer, a maior arrecadação, sem prejuízo para a 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.¹⁵³

Assim, o princípio constitucional da eficiência aplicado à administração tributária não está limitado somente à arrecadação, mas também a uma ideia de política tributária eficiente e justa. Ou seja, deve haver um equilíbrio entre a arrecadação tributária e os fins preconizados pelo Estado.

No que tange à aplicação do instituto da transação como forma alternativa de cobrança do crédito público, Izabela Costa Goffoni Guaracy assevera que:

[...] sobre o enfoque da eficiência da administração pública, é necessário salientarmos que na atual conjuntura de nosso sistema judiciário, onde um processo leva cerca de dez anos para ser solucionado, a possibilidade da transação chega como medida extremamente eficiente.¹⁵⁴

Com esse mesmo entendimento, manifestam-se Luís Inácio Lucena Adams e Luiz Dias Martins Filho, quando afirmam que:

[...] verifica-se que o anteprojeto de lei de transação ora em foco, além de constituir-se em proposição de norma legal autorizativa de transação, prevista no CTN, está colaborando com que a Administração Tributária venha a efetivamente cumprir o comando constitucional inserto no art. 37 da Lei Fundamental de 1988, ou seja, o princípio constitucional da

¹⁵³ MACHADO, Hugo de Brito. **Princípio da eficiência em matéria tributária, pesquisas tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 12, p. 53-54, 2006.

¹⁵⁴ GUARACY, Izabela Costa Goffoni. **Transação tributária é viável apenas para resolver litígio**. Revista Consulta Jurídico. 5 set. 2007. Disponível em: < http://www.conjur.com.br/2007-set05/transacao_tributaria_viavel_apenas_resolver_litigio>. Acesso em: 13 jan. 2011.

eficiência da Administração Pública, onde se inclui a Administração Tributária.¹⁵⁵

Tiago Severini, por sua vez, registra: “O instituto da transação é bastante relevante, sobretudo na seara tributária, constituindo eficiente instrumento para a composição das constantes controvérsias interpretativas entre contribuintes e a Administração Pública”.¹⁵⁶

De modo geral, o princípio da eficiência tem o condão de informar a Administração Pública, visando aperfeiçoar os serviços e as atividades prestados, buscando aperfeiçoar os resultados e atender o interesse público com maiores índices de adequação, eficácia e satisfação.

Portanto, conclui-se que a aplicação do instituto da transação como forma alternativa de cobrança do crédito tributário vai ao encontro do que dispõe o princípio constitucional da eficiência.

3.4.8 Princípio da Indisponibilidade do Interesse Público

O princípio da indisponibilidade do interesse público não está expresso nem na Constituição Federal e nem em qualquer lei, mas está implícito em todo o ordenamento jurídico e nos institutos de direito administrativo.

A indisponibilidade dos interesses públicos significa que sendo interesses próprios da coletividade, não se encontram à livre disposição de quem quer que seja, nem mesmo da própria Administração Pública ou de seus dirigentes máximos. Trata-se de interesses em relação aos quais incumbe apenas curá-los, no sentido de cuidar de tais interesses.

¹⁵⁵ MARTINS FILHO, Luiz Dias; ADAMS, Luis Inácio Lucena. A transação no Código Tributário Nacional (CTN) e as novas propostas de lei autorizativa. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco. **Transação e arbitragem no âmbito tributário**. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

¹⁵⁶ SEVERINI, Tiago. **Transação em matéria tributária no direito brasileiro?** Revista Tributária e de Finanças Públicas, n. 88. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 235, set./out. 2009.

Este princípio afirma que o administrador não pode dispor livremente do interesse público, pois não representa seus próprios interesses quando atua, devendo assim agir segundo os estritos limites impostos pela lei. O Administrador é mero gestor da coisa pública, não tem disponibilidade sobre os interesses confiados à sua guarda e realização.

Nesse sentido, cumpre-nos trazer à colação lição do mestre Celso Antônio Bandeira de Mello, o qual entende que:

A indisponibilidade dos interesses públicos significa que, sendo interesses qualificados como próprios da coletividade – internos ao setor público –, não se encontram à livre disposição de quem quer que seja por inapropriáveis. 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 predispuer a *intentio legis*.¹⁵⁷

Assim, via de regra, os interesses públicos e os direitos a eles associados são indisponíveis, de forma que, em geral, não podem ser submetidos ao instituto da transação.

Com efeito, para que um interesse público venha a tornar-se disponível é necessária uma manifestação legal neste sentido, sendo que apenas os interesses públicos secundários ou derivados é que poderão ser considerados disponíveis.

Diogo de Figueiredo Moreira Neto, ao tratar do tema, com muita propriedade faz essa diferenciação entre interesses primários e secundários, conforme pode ser observado em sua lição:

A indisponibilidade absoluta é a regra, pois os interesses públicos, referidos à sociedade como um todo, não podem ser negociados senão pelas vias políticas de estrita previsão constitucional. A indisponibilidade relativa é a exceção, recaindo sobre interesses públicos derivados, referidos às pessoas jurídicas que os administram e que, por esse motivo, necessitam de autorização constitucional genérica e, por vezes de autorização legal.

[...]

Em outros termos e mais sinteticamente: está-se diante de duas categorias de interesses públicos, os primários e os secundários (ou derivados), sendo que os primeiros são indisponíveis e o regime público é indispensável, ao passo que os segundos têm natureza instrumental, existindo para que os primeiros sejam satisfeitos e resolvem-se em relações patrimoniais e, por isso, tornaram-se disponíveis na forma da lei, não importando sob que regime.

¹⁵⁷ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 45.

[...]

[...] a teoria dos fins, distinguindo simplesmente os primários dos secundários, parece ainda a mais indicada para definir a existência ou não da disponibilidade administrativa de interesses e de seus correlatos direitos seja por parte do Estado ou de seus delegados.

São disponíveis, nesta linha, todos os interesses e os direitos deles derivados que tenham expressão patrimonial, ou seja, que possam ser quantificados monetariamente, e estejam no comércio, e que são, por esse motivo e normalmente, objeto de contratação, dos meios instrumentais que os habilitem a satisfazer os interesses finalísticos que justificam o próprio Estado.¹⁵⁸

Nessa mesma linha, adscreeve o escólio de Selma Maria Ferreira Lemes, aduzindo:

O Estado, para atingir as atividades-fim, tutela interesses extremamente relevantes para a sociedade, posto que relacionados ao bem-estar, saúde, segurança em que o ordenamento legal os classifica de afetos ao "interesse público". Os interesses que tutelam são considerados supremos e indisponíveis. Mas essa indisponibilidade, apesar de ser regra, comporta relativização. A indisponibilidade pressupõe a inegociabilidade, que só pode ocorrer por vias políticas e na forma legal. Mas para executar as "atividades-meio", a indisponibilidade é relativa, pode ser negociada e recai sobre os "interesses públicos derivados", para atuar nesta órbita, a Administração demanda autorização constitucional genérica (arts. 18, 37, caput) e, às vezes, autorização legal (por exemplo, arts. 49, I, XVI e XVII da CF). [...] Podemos classificar os interesses públicos em "primários" e "secundários" (instrumentais ou derivados). Os interesses públicos primários são indisponíveis e, por sua vez, os interesses públicos derivados têm natureza instrumental e existem para operacionalizar aqueles, com características patrimoniais e, por isso, são disponíveis e suscetíveis de apreciação arbitral. Esta conclusão, portanto, traz à tona a solução com referência à matéria suscetível de ser submetida à arbitragem: os interesses públicos derivados, de natureza instrumental e com características patrimoniais dispostos em contrato.¹⁵⁹

Dessa forma, está-se diante de duas categorias de interesses públicos, os primários e os secundários (ou derivados), sendo que os primeiros são indisponíveis e o regime público é indispensável, ao passo que os segundos têm natureza instrumental, existindo para que os primeiros sejam satisfeitos e resolvem-se em relações patrimoniais e, por isso, tornaram-se disponíveis na forma da lei, não importando sob que regime.

¹⁵⁸ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Mutações do direito administrativo**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001. p. 226-228.

¹⁵⁹ LEMES, Selma Maria Ferreira. **Arbitragem na administração pública – fundamentos jurídicos e eficiência econômica**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 130-131.

Segundo a Procuradora Federal Cristiane Rodrigues Iwakura¹⁶⁰, a jurisprudência pátria já teve por diversas vezes oportunidade de consagrar a distinção entre o interesse público primário, tendo reconhecido este interesse como absolutamente indisponível, e o interesse público secundário¹⁶¹, de caráter patrimonial, reconhecendo-se neste caso a sua plena disponibilidade pela Administração Pública em conflitos estabelecidos com particulares.¹⁶²

Nesse contexto, cabe trazer à baila decisão lapidar exarada pelo Egrégio STF, no Recurso Extraordinário n. 253.885, quanto à validade de transação realizada pelo Poder Público, assim ementada:

Poder Público. Transação. Validade. Em regra, os bens e o interesse público são indisponíveis, porque pertencem à coletividade. É, por isso, o Administrador, mero gestor da coisa pública, não tem disponibilidade sobre os interesses confiados à sua guarda e realização. Todavia, há casos em que o princípio da indisponibilidade do interesse público deve ser atenuado, mormente quando se tem em vista que a solução adotada pela Administração é a que melhor atenderá à ultimização deste interesse. Assim, tendo o acórdão recorrido concluído pela não onerosidade do acordo celebrado, decidir de forma diversa implicaria o reexame da matéria fático-probatória, o que é vedado nesta instância recursal (Súm. 279/STF). Recurso extraordinário não conhecido.¹⁶³

¹⁶⁰ IWAKURA, Cristiane Rodrigues. **Disponibilidade do objeto litigioso como condição de transigibilidade nas demandas em face da Fazenda Pública**. Jus Navigandi, Teresina, ano 15, n. 2593, 7 ago. 2010. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/17135>>. Acesso em: 21 jan. 2011.

¹⁶¹ “O STJ esclarece, com absoluta nitidez, que o interesse público geral não se confunde com o interesse da Administração. O primeiro, refere-se ao interesse público originário que interessa a todos e é indisponível o da segunda espécie, o interesse público secundário, com nítido escopo patrimonial, só interessa à Administração que, na defesa de seus interesses, faz-se representar nos autos dos processos por seus procuradores legais. Reitere-se que esta copiosa jurisprudência confirma a distinção que a doutrina há muito vem efetuando. Reconhece a pertinência em distinguir no âmbito do Estado os interesses públicos indisponíveis e aqueles com efeitos patrimoniais e, portanto, disponíveis. O professor Eros Roberto Grau, em acurado estudo em que empresta suas luzes para dissipar dúvidas, aclarar e pavimentar a estrada que a arbitragem deve trilhar no Direito Administrativo Brasileiro esclarece que "o uso da arbitragem privilegia o interesse público", na linha do assentado na jurisprudência do STJ, adverte que "indisponível é o interesse público primário, não o interesse da Administração.” LEMES, Selma Maria Ferreira. **Arbitragem na administração pública – fundamentos jurídicos e eficiência econômica**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 140.

¹⁶² Neste sentido, veja-se: RE 303.806 – RO – Relator Ministro Luiz Fux, julgado em 22.03.2005; RESP 490.726 – SC – I Turma, Ministro Relator Teori Albino Zavascki, julgado em 21.03.2005; RESP 28110 – MS – I TURMA, Relator Garcia Vieira, votação unânime; RESP 327.285 – DF, Ministro Relator Ruy Rodado de Aguiar, julgamento unânime em 18.03.2002; RESP 197.586-SP – I TURMA, Min. Relator Garcia Vieira, julgamento unânime em 05.04.1999 e, por fim, MS – 11308 – DF – Relator Min. Luis Fux – 2005/0212763-0.

¹⁶³ STF. RE 253.885, 1ª Turma, Rel. Min. Ellen Gracie, julgamento em 04/06/2002, DJ de 21/06/2002. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 17 jan. 2011.

Na doutrina, por sua vez, colhem-se diversas manifestações favoráveis à aplicação do instituto da transação como forma alternativa de solução de conflito em matéria tributária. Senão, vejamos.

Izabela Costa Goffoni Guaracy dispõe que a aplicação do instituto da transação não viola a supremacia do interesse público, em face do princípio da eficiência, dispondo que a aplicação do citado instituto permitirá uma maior e melhor arrecadação:

[...] quando da análise da transação em seu sentido lato, salientamos que aquela não viola a máxima da supremacia do interesse público em face do privado, precisamente por imperativo da eficiência da administração pública que precisa solucionar os litígios em busca de uma maior e melhor arrecadação.¹⁶⁴

Carlos Yury Araújo de Moraes, por sua vez, assevera que, segundo experiências estrangeiras, a adoção de formas alternativas de solução de conflitos em matéria tributária se revela essencial para a diminuição da litigiosidade, afirmando que o anteprojeto de lei sobre a transação geral brasileira é um importante passo para a diminuição do número de litígios em matéria tributária:

Segundo a experiência estrangeira, a adoção de mecanismos alternativos à solução de conflitos em matéria tributária, especialmente a transação e a arbitragem, se revela essencial para a diminuição da litigiosidade. A indisponibilidade do tributo, um reflexo do princípio da legalidade, não é agredida por ditos mecanismos, pois em nenhum caso se versará sobre o núcleo da obrigação instituída por lei; ao contrário, os mecanismos alternativos só podem ser aplicados sobre matéria de fato, sobre a ocorrência ou não dos fatos geradores, o que deve ser demonstrado através de provas concretas. Neste ponto, os mecanismos alternativos favorecem a incidência do tributo sobre uma base concreta, afastando a utilização de estimativas indiretas como a substituição para frente do ICMS.

O anteprojeto de lei sobre a transação geral brasileira é um importante passo para a diminuição do número de litígios em matéria tributária: diminuirá o número de execuções fiscais propostas pela Administração, bem assim o número de recursos pendentes de julgamento. Entretanto, algumas modificações serão necessárias para garantir uma maior segurança jurídica às partes.¹⁶⁵

¹⁶⁴ GUARACY, Izabela Costa Goffoni. **Transação tributária é viável apenas para resolver litígio**. Revista Consulta Jurídico. 5 set. 2007. Disponível em: < http://www.conjur.com.br/2007-set05/transacao_tributaria_viavel_apanas_resolver_litigio>. Acesso em: 13 jan. 2011.

¹⁶⁵ MORAIS, Carlos Yuri Araújo de. **Transação e arbitragem em matéria tributária: a experiência estrangeira e sua aplicabilidade ao direito brasileiro**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, n. 79. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 109, mar./abr. 2008.

Adscreeve o escólio de Tiago Severini que, através de uma interpretação sistemática, o princípio da indisponibilidade deve ser relativizado, possibilitando-se que a Administração Pública disponha de instrumentos alternativos na cobrança do crédito público, entendendo ser perfeitamente compatível com os princípios constitucionais administrativos, financeiros e tributários a aplicação do instituto da transação em matéria tributária:

[...]

e) Uma interpretação sistemática do princípio da indisponibilidade do poder de tributar impõe seja ele relativizado, de modo que se possa, quando mais eficiente para o alcance das finalidades estatais, dispor a Administração Pública de instrumento alternativo;

f) Desde que adstrita às hipóteses de disponibilidade relativa do poder de tributar, quais sejam, aquelas em que a utilização de instrumento outro se mostre mais eficiente ao alcance das finalidades essenciais do Estado, entendemos ser perfeitamente compatível com os princípios constitucionais administrativos, financeiros e tributários a aplicação do instituto da transação em matéria tributária;

[...].¹⁶⁶

Discorre Luiz Antônio de Souza que “Avaliando o sistema tributário nacional, insculpido nas normas jurídicas, observamos que o princípio da indisponibilidade comporta relativizações concedidas pela própria lei”.¹⁶⁷

Em arremate, Nadja Araújo pondera que o dogma da indisponibilidade do crédito tributário não resulta em óbice à utilização de autocomposição para solução da lide tributária, desde que haja lei específica e demarcação dos critérios e limites de eventual renúncia de receita:

Assim, conclui-se que o dogma da indisponibilidade do crédito tributário não resulta em óbice à utilização de autocomposição - meio alternativo à tradicional decisão em processo administrativo ou judiciário - para solução de lide tributária, se há lei específica de autorização da atividade do agente e demarcação dos critérios e limites de eventual renúncia de receita.¹⁶⁸

¹⁶⁶ SEVERINI, Tiago. **Transação em matéria tributária no direito brasileiro?** Revista Tributária e de Finanças Públicas, n. 88. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 235, set./out. 2009.

¹⁶⁷ SOUZA, Luiz Antônio de. **A transigibilidade do crédito tributário na nova audiência preliminar de conciliação: uma abordagem multifenomenológica.** Revista de Processo, n. 85. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 160, jan./mar. 1997.

¹⁶⁸ ARAUJO, Nadia. **(In) Disponibilidade dos tributos e os meios de solução de litígios.** Biblioteca Digital Interesse Público, Belo Horizonte, ano 8, n. 35, jan. 2006.

Desse modo, é razoável considerar que a autorização legal específica contida no projeto de lei de transação tributária que disciplinará a aplicação do instituto da transação em matéria tributária supre a exigência de previsão legal afastando a presunção geral de indisponibilidade dos interesses da Administração Pública.

Destarte, conclui-se que os interesses da Fazenda Pública, por representarem o que a doutrina e a jurisprudência denominam de interesses públicos secundários, podem ser objeto de transação tributária, desde que observados os ditames legais e constitucionais.

3.4.9 Princípio da Razoabilidade

A Constituição Federal Brasileira de 1988 não traz em seu texto, de forma expressa, o princípio da razoabilidade¹⁶⁹. Todavia, segundo a doutrina e a jurisprudência sua existência não pode ser ignorada, vez que é possível auferi-lo implicitamente em vários dispositivos da Carta Magna.

Nesse sentido, Thaís de Aguiar Eduard escreve que o entendimento do Egrégio STF é de que os princípios da razoabilidade e proporcionalidade estão implícitos no art. 5º, inciso LIV, da CF, *ipsis litteris*:

Segundo o Supremo Tribunal Federal os princípios da razoabilidade e proporcionalidade estão implícitos no art. 5º, LIV da Constituição Federal, que assegura o direito ao devido processo legal. O princípio da razoabilidade prega que o direito tributário deve se pautar dentro do razoável aceitável, levando em conta o motivo e o fim a que se dirige, possuindo estreita relação com o princípio da isonomia. Com efeito, o descumprimento desse princípio torna o ato ilegal, tornando a conduta desarrazoada eivada de vício. O aplicador e intérprete da norma devem se pautar na razoabilidade, adequando aquela ao fato concreto.

O princípio da proporcionalidade, intimamente ligado ao princípio da razoabilidade, é também chamado de princípio da proibição de excessos, funcionando como controle dos atos estatais, com a inclusão e manutenção desses atos dentro do limite da lei e adequado a seus fins. Seu verdadeiro sentido é de que a proporcionalidade deverá pautar a extensão e intensidade dos atos praticados levando em conta o fim a ser atingido. Não visa o emprego da letra fria da lei, e sim sua

¹⁶⁹ Por vezes também chamado de Princípio da Proporcionalidade ou Princípio da Adequação dos Meios aos Fins.

proporcionalidade com os fatos concretos, devendo o aplicador da norma usá-la de modo sensato, com vistas à situação específica de cada contribuinte. Não havendo a tal proporcionalidade entre os meios utilizados e o fim almejado, o ato está eivado de vício e deve ser considerado ilegítimo, podendo sofrer correção pelo Poder Judiciário.¹⁷⁰

Luís Roberto Barroso, *apud* de Leonardo Ribeiro Pessoa, traz a conhecimento que durante a maior parte dos trabalhos da Assembleia Nacional Constituinte, que resultou na Constituição Federal de 1988, o princípio da razoabilidade constou de diferentes projetos, inclusive do texto ao final aprovado pela comissão de sistematização¹⁷¹. Contudo, a redação final da Lei Maior excluiu a menção expressa ao princípio da razoabilidade.¹⁷²

Nada obstante, o Texto Constitucional, com o advento da Emenda Constitucional n. 45/2004, veio a consagrar de forma expressa o princípio da razoabilidade como um corolário dos julgamentos em âmbito judicial e administrativo. Assim, o inciso LXXVIII do art. 5º da CF passou a vigorar com a seguinte redação: "a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação".

No que tange ao seu caráter processual, encontra-se inequivocamente atrelado ao princípio do devido processo legal esculpido no art. 5º, inciso LIV, da CF: "ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal". Noutra giro, no que se refere à processualística penal, o inciso XXXIX do art. 5º da Lei Fundamental dispõe: "Não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal".

No que concerne ao conceito jurídico do princípio constitucional da razoabilidade, George Marmelstein assevera:

O princípio da razoabilidade, basicamente, se propõe a eleger a solução mais razoável para o problema jurídico concreto, dentro das circunstâncias sociais, econômicas, culturais e políticas que envolvem a

¹⁷⁰ EDUAO, Thaís de Aguiar. **Compensação entre débitos tributários e créditos previdenciários**. Disponível em: <<http://www.lfg.com.br>>. Acesso em: 23 jan. 2011.

¹⁷¹ Redação do *caput* do art. 44: "A administração pública, direta ou indireta, de qualquer dos Poderes obedecerá aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade e publicidade, exigindo-se, como condição de validade dos atos administrativos, a motivação suficiente e, como requisito de sua legitimidade, a razoabilidade".

¹⁷² PESSOA, Leonardo Ribeiro. **Os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade na jurisprudência tributária norte-americana e brasileira**. Jus Navigandi, Teresina, ano 9, n. 522, 11 dez. 2004. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/5989>>. Acesso em: 22 jan. 2011.

questão, sem se afastar dos parâmetros legais. Sua utilização permite que a interpretação do direito possa captar a riqueza das circunstâncias fáticas dos diferentes conflitos sociais, o que não poderia ser feito se a lei fosse interpretada “ao pé da letra”, ou pelo seu mero texto legal.¹⁷³

Desse modo, o princípio da proporcionalidade objetiva evitar resultados desproporcionais e injustos quando houver a colisão de direitos fundamentais. Contudo, urge esclarecer que não se trata da prevalência de um direito fundamental em relação a outro, mas sim, de encontrar um ponto de equilíbrio em que ambos possam prevalecer, ou seja, realiza-se de uma ponderação entre os princípios.

Nesse sentido, cabe trazer à baila lição do mestre português José Joaquim Gomes Canotilho quanto à ponderação de princípios, *in verbis*:

Ponderar princípios significa sopesar a fim de se decidir qual dos princípios, num caso concreto, tem maior peso ou valor os princípios conflitantes. Por isso, a ponderação reconduz-se, no fundo, como já foi salientado na doutrina (Guastini), à criação de uma hierarquia axiológica móvel entre princípios conflitantes. *Hierarquia*, porque se trata de estabelecer um “peso” ou “valor” maior ou menor entre princípios. *Móvel*, porque se trata de uma relação de valor instável, que é válida para um caso concreto, podendo essa relação inverter-se noutro caso. A importância que, ultimamente, é atribuída à ponderação de bens constitucionais radica, como se disse, na natureza tendencialmente *princípial* de muitas normas jurídico-constitucionais. O apelo à metódica de ponderação é, afinal, uma exigência de *solução justa de conflitos entre princípios*. Nesse sentido se pôde afirmar recentemente que a ponderação ou o *balancing ad hoc* é a forma característica de aplicação do direito sempre que estejam em causa normas que revistam a natureza de princípios. A *dimensão de ponderabilidade* dos princípios justifica a ponderação como método de solução de conflito de princípios.¹⁷⁴

No tocante à atuação da Administração Pública merece destaque a lição de Celso Antônio Bandeira de Mello:

Princípio da razoabilidade.

Enuncia-se com este princípio que a Administração, ao atuar no exercício de discricção, terá de obedecer a critérios aceitáveis do ponto de vista racional, em sintonia com o senso normal de pessoas equilibradas e respeitosa das finalidades que presidiram a outorga da competência exercida.

Vale dizer: pretende-se colocar em claro que não serão apenas inconvenientes, mas também ilegítimas - e, portanto, jurisdicionalmente invalidáveis - , as condutas desarrazoadas e bizarras, incoerentes ou praticadas com desconsideração às situações e circunstâncias que seriam

¹⁷³ MARMELSTEIN, George. **Curso de direitos fundamentais**. São Paulo: Atlas, 2008. p 328.

¹⁷⁴ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional**. 6. ed. Coimbra: Almedina, 2002. p. 1227.

atendidas por quem tivesse atributos normais de prudência, sensatez e disposição de acatamento às finalidades da lei atributiva da discricão manejada.

Com efeito, o fato de a lei conferir ao administrador certa liberdade (margem de discricão) significa que lhe deferiu o encargo de adotar, ante a diversidade de situações a serem enfrentadas, a providência mais adequada a cada qual delas. Não significa, como é evidente, que lhe haja outorgado o poder de agir ao sabor exclusivo de seu libito, de seus humores, paixões pessoais, excentricidades ou critérios personalíssimos, e muito menos significa, muito menos significa que liberou a Administração para manipular a regra de Direito de maneira a sacar dela efeitos não pretendidos nem assumidos pela lei aplicanda. Em outras palavras: ninguém poderia aceitar como critério exegético de uma lei que esta sufrague as providências insensatas que o administrador queira tomar; é dizer, que avalize previamente as condutas desarrazoadas, pois isto corresponderia irrogar dislates à própria regra de Direito.

[...]

Fácil é ver-se, pois, que o princípio da razoabilidade fundamenta-se nos mesmos preceitos que arrimam constitucionalmente os princípios da legalidade (arts. 5º, II, 37 e 84) e da finalidade (os mesmos e mais o art. 5º, LXIX, nos termos já apontados).

Não se imagine que a correção judicial baseada na violação do princípio da razoabilidade invade o "mérito" do ato administrativo, isto é, o campo de "liberdade" conferido pela lei à Administração para decidir-se segundo uma estimativa da situação e critérios de conveniência e oportunidade. Tal não ocorre porque a sobredita "liberdade" é liberdade dentro da lei, vale dizer, segundo as possibilidades nela comportadas. Uma providência desarrazoada, consoante dito, não pode ser havida como comportada pela lei. Logo, é ilegal: é desbordante dos limites nela admitidos.

[...]

Sem embargo, o fato de não se poder saber qual seria a decisão ideal, cuja apreciação compete à esfera administrativa, não significa, entretanto, que não se possa reconhecer quando uma dada providência, seguramente, sobre não ser a melhor, não é sequer comportada na lei em face de uma dada hipótese. Ainda aqui cabe tirar dos magistrats escritos do mestre português Afonso Rodrigues Queiró a seguinte lição: "O fato de não se poder saber o que ela não é." Examinando o tema da discricão administrativa, o insigne administrativista observou que há casos em que "só se pode dizer o que no conceito não está abrangido, mas não o que ele compreende."

[...].¹⁷⁵

Dirley da Cunha Junior, por sua vez, trata com maestria do conceito de razoabilidade aplicado à Administração Pública:

Assim, aplicado o princípio em tela à Administração Pública, impõe-se que as entidades, órgãos e agentes públicos, no desempenho das funções administrativas, adotem meios que, para a realização de seus fins, revelem-se adequados, necessários e proporcionais. Um meio é adequado se logra promover, com sucesso, o fim desejado; é necessário se, entre os

¹⁷⁵ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 91-93.

meios igualmente adequados, apresentar-se como o menos restritivo a um direito fundamental e, finalmente, é proporcional em sentido estrito se as vantagens que propicia superam as desvantagens causadas.¹⁷⁶

Com efeito, no que concerne à tributação, é mister que os impostos sejam fixados dentro da razoabilidade e isonomia, levando-se sempre em consideração o princípio da capacidade contributiva.

Ricardo Lobo Torres leciona o seguinte acerca do conceito de capacidade contributiva:

A capacidade contributiva se subordina à idéia de justiça distributiva. Manda que cada qual pague o imposto de acordo com a sua riqueza, atribuindo conteúdo ao vestuto critério de que a justiça consiste em dar a cada um o que é seu (*suum cuique tribuere*) e que se tornou uma das “regras de ouro” para se obter a verdadeira justiça distributiva. Existe igualdade no tributar cada qual de acordo com a sua capacidade contributiva, mas essa tributação produz resultados desiguais por se desigualarem as capacidades contributivas individuais. Capacidade contributiva é capacidade econômica do contribuinte, como, aliás, prefere a CF/8, mantendo a tradição da CF/46 e coincidindo, também, com a da Espanha. É capacidade de pagar (*ability to pay*) como dizem os povos de língua inglesa. Significa que cada um deve contribuir na proporção de suas rendas e haveres, independentemente de sua eventual disponibilidade financeira.¹⁷⁷

No entender de José Afonso da Silva, o princípio da “proporcionalidade razoável” está, enquanto princípio constitucional geral e explícito de tributação, traduzido na norma que impede a tributação com efeitos de confisco (art. 150, IV, da CF). Aludida norma impede que o Poder Público possa tributar o patrimônio particular de modo a impossibilitar sua manutenção ou mesmo inviabilizar o uso a que se destine, ressalvadas as exceções expressamente previstas.¹⁷⁸

Com esse mesmo entendimento, manifesta-se Celso Ribeiro Bastos quando afirma que a Lei Fundamental proíbe a utilização da tributação com efeito de confisco, asseverando que a atividade estatal deve ser realizada dentro do razoável:

¹⁷⁶ CUNHA JUNIOR, Dirley da. **Curso de direito administrativo**. 5. ed. Salvador: JusPODIVM, 2007. p. 25.

¹⁷⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro tributário**. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 77-80.

¹⁷⁸ SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 645.

O art. 150, IV, proíbe a utilização do tributo com efeito de confisco. A atividade tributária deve ater-se à captação de apenas uma parte da expressão econômica da operação tributária. Deve cifrar-se ao razoável, no sentido de não ser tão ínfima a ponto de tornar-se insignificante para a arrecadação do Estado, como também não pode exceder um determinado montante, a partir do qual estaria havendo uma apropriação que sacrificaria o próprio direito à propriedade.¹⁷⁹

Nesse sentido, traz-se a colação acórdão do Egrégio STF exarado na ADI n. 2.551, assim ementado:

O Poder Público, especialmente em sede de tributação, não pode agir imoderadamente, pois a atividade estatal acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade, que traduz limitação material à ação normativa do Poder Legislativo. O Estado não pode legislar abusivamente. A atividade legislativa está necessariamente sujeita à rígida observância de diretriz fundamental, que, encontrando suporte teórico no princípio da proporcionalidade, veda os excessos normativos e as prescrições irrazoáveis do Poder Público. O princípio da proporcionalidade, nesse contexto, acha-se vocacionado a inibir e a neutralizar os abusos do Poder Público no exercício de suas funções, qualificando-se como parâmetro de aferição da própria constitucionalidade material dos atos estatais. A prerrogativa institucional de tributar, que o ordenamento positivo reconhece ao Estado, não lhe outorga o poder de suprimir (ou de inviabilizar) direitos de caráter fundamental constitucionalmente assegurados ao contribuinte. É que este dispõe, nos termos da própria Carta Política, de um sistema de proteção destinado a ampará-lo contra eventuais excessos cometidos pelo poder tributante ou, ainda, contra exigências irrazoáveis veiculadas em diplomas normativos editados pelo Estado.¹⁸⁰

Desse modo, a atuação da Administração Tributária deve seguir os parâmetros da razoabilidade e da proporcionalidade, conforme também já decidiu o Egrégio STJ, *in verbis*:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA FÍSICA. PREENCHIMENTO INCORRETO DA DECLARAÇÃO. MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. INAPLICABILIDADE. PREJUÍZO DO FISCO. INEXISTÊNCIA. PRINCÍPIO DA RAZOABILIDADE.

1. A sanção tributária, à semelhança das demais sanções impostas pelo Estado, é informada pelos princípios congruentes da legalidade e da razoabilidade.

¹⁷⁹ BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2001. p. 136.

¹⁸⁰ STF. ADI 2.551-MC-QO, Plenário Rel. Min. Celso de Mello, julgamento em 02/04/2003, DJ de 20/04/2006. Disponível em: www.stf.jus.br. Acesso em: 20 jan. 2011.

2. A atuação da Administração Pública deve seguir os parâmetros da razoabilidade e da proporcionalidade, que censuram o ato administrativo que não guarde uma proporção adequada entre os meios que emprega e o fim que a lei almeja alcançar.

3. A razoabilidade encontra ressonância na ajustabilidade da providência administrativa consoante o consenso social acerca do que é usual e sensato. Razoável é conceito que se infere a contrario sensu; vale dizer, escapa à razoabilidade "aquilo que não pode ser".

A proporcionalidade, como uma das facetas da razoabilidade revela que nem todos os meios justificam os fins. Os meios conducentes à consecução das finalidades, quando exorbitantes, superam a proporcionalidade, porquanto medidas imoderadas em confronto com o resultado almejado.

4. À luz dessa premissa, é lícito afirmar-se que a declaração efetuada de forma incorreta não equivale à ausência de informação, restando incontroverso, na instância ordinária, que o contribuinte olvidou-se em discriminar os pagamentos efetuados às pessoas físicas e às pessoas jurídicas, sem, contudo, deixar de declarar as despesas efetuadas com os aludidos pagamentos.

5. Deveras, não obstante a irritualidade, não sobejou qualquer prejuízo para o Fisco, consoante reconhecido pelo mesmo, porquanto implementada a exação devida no seu quantum adequado.

6. In casu, "a conduta do autor que motivou a autuação do Fisco foi o lançamento, em sua declaração do imposto de renda, dos valores referentes aos honorários advocatícios pagos, no campo Livro-Caixa, quando o correto seria especificá-los, um a um, no campo Relação de Doações e Pagamentos Efetuados, de acordo com o previsto no artigo 13 e parágrafos 1º, a e b, e 2º, do Decreto-Lei nº 2.396/87. Da análise dos autos, verifica-se que o autor realmente lançou as despesas do ano-base de 1995, exercício 1996, no campo Livro-Caixa de sua Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física. Porém, deixou de discriminar os pagamentos efetuados a essas pessoas no campo próprio de sua Declaração de Ajuste do IRPF (fl. 101)" (fls. 122/123).

7. Desta sorte, assente na instância ordinária que o erro no preenchimento da declaração não implicou na alteração da base de cálculo do imposto de renda devido pelo contribuinte, nem resultou em prejuízos aos cofres públicos, depreende-se a ausência de razoabilidade na cobrança da multa de 20%, prevista no § 2º, do Decreto-Lei 2.396/87.

8. Aplicação analógica do entendimento perfilhado no seguinte precedente desta Corte: "TRIBUTÁRIO – IMPORTAÇÃO – GUIA DE IMPORTAÇÃO – ERRO DE PREENCHIMENTO E POSTERIOR CORREÇÃO – MULTA INDEVIDA.

1. A legislação tributária é rigorosa quanto à observância das obrigações acessórias, impondo multa quando o importador classifica erroneamente a mercadoria na guia própria.

2. A par da legislação sancionadora (art. 44, I, da Lei 9.430/96 e art. 526, II, do Decreto 91.030/85), a própria receita preconiza a dispensa da multa, quando não tenha havido intenção de lesar o Fisco, estando a mercadoria corretamente descrita, com o só equívoco de sua classificação (Atos Declaratórios Normativos Cosit nºs 10 e 12 de 1997).

3. Recurso especial improvido." (REsp 660682/PE, Relatora Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJ de 10.05.2006) 9. Recurso especial provido, invertendo-se os ônus sucumbenciais.¹⁸¹

Dessa forma, o princípio da razoabilidade garante que a Administração Pública, inclusive a Tributária, ao atuar no exercício de discricção, terá de obedecer a critérios aceitáveis do ponto de vista racional, em sintonia com o senso normal de pessoas equilibradas e respeitadas das finalidades que presidiram a outorga da competência exercida.

Nos dizeres de Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy: “A multiplicação da litigiosidade tributária sugere imaginação institucional e opção por mecanismos que possibilitem a concepção de justiça fiscal consensual”.¹⁸²

Em arremate, Rogério Guasti acrescenta:

Tal anteprojeto, embasado que é nos princípios da razoabilidade, proporcionalidade e segurança jurídica, é uma proposta viável do Governo para acabar com a inadimplência tributária, e ao mesmo tempo não compromete o direito de defesa do contribuinte, tendendo a reduzir as ações executórias do débito fiscal. Pondo quem sabe fim, ao processo de inquisição que o contribuinte muito das vezes passa, pelo processo judicial, que se transformou num verdadeiro detector de bens de devedores.¹⁸³

Portanto, após o sopesamento das informações em epígrafe, conclui-se ser razoável admitir-se a adoção do instituto da transação como forma alternativa de solução de conflito em matéria tributária, haja vista que o projeto de lei de transação tributária, constitui-se em proposição de norma legal autorizativa prevista no CTN, que objetiva alcançar maior eficiência na gestão tributária, possibilitando a diminuição na litigiosidade e fazendo surgir uma nova relação entre o fisco e o contribuinte.

¹⁸¹ STJ. REsp 728999/PR, Rel. Min. Luiz Fux, 1ª Turma, julgado em 12/09/2006, DJ 26/10/2006, p. 229. Disponível em: www.stj.jus.br. Acesso em: 22 jan. 2011.

¹⁸² GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **A transação tributária**. Disponível em: <<http://www.arnaldogodoy.adv.br/artigos/artigotransacao.htm>>. Acesso em: 23 jan. 2011.

¹⁸³ GUASTI, Rogério. **Transação do débito fiscal**. Disponível em: <<http://recantodasletras.uol.com.br/textosjuridicos/729918>>. Acesso em 23 jan. 2011.

3.4.10 Princípio da Praticabilidade

O princípio da praticabilidade (ou praticidade) não está esculpido expressamente na Constituição Federal de 1988, nada obstante, achar-se espalhado implicitamente por todo Texto Constitucional. Releva notar, ainda, que parte da doutrina pátria entende que esse princípio deriva do chamado princípio da supremacia do interesse público sobre o particular, bem como do denominado princípio da eficiência.

Assim, pode-se afirmar que o princípio da praticabilidade ou praticidade é um princípio difuso que permeia todo o ordenamento jurídico pátrio, atrelado, em síntese, à idéia de segurança jurídica e eficiência, tendo por instrumento a lei.

Misabel de Abreu Machado Derzi define o instituto praticabilidade como sendo “[...] todos os meios e técnicas utilizáveis com o objetivo de tornar simples e viável a execução das leis. Como princípio geral de economicidade e exequibilidade, inspira o Direito de forma global”.¹⁸⁴

No que tange à praticabilidade tributária, o tema é pouco estudado em nossa doutrina e jurisprudência. Nesse sentido, Misabel de Abreu Machado Derzi afirma que a “[...] literatura nacional é muito escassa a respeito e o estudo desse importante tema, em regra, fica relegado a aspectos parciais da questão como economicidade, utilidade ou exequibilidade”.¹⁸⁵

Nesse sentido, releva notar que a praticabilidade se concretiza por meio da lei. Cite-se o caso típico de aplicação do princípio da praticabilidade na tributação é a previsão da técnica de arrecadação via substituição tributária, que em muito torna factível a legislação tributária.

¹⁸⁴ DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas. In: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

¹⁸⁵ DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. 2 ed. São Paulo: RT, 2007. p. 138.

Com base na doutrina de Héctor Villegas, Hamilton Dias de Souza e Marco Aurélio Greco, manifestou-se o ilustre Ministro Ilmar Galvão, relator da ADI nº 1.851¹⁸⁶, acerca da relação praticidade/eficiência na substituição tributária:

Admitir o contrário, valeria pela inviabilização do próprio instituto da substituição tributária progressiva, visto que implicaria, no que concerne ao ICMS, o retorno ao regime de apuração mensal do tributo e, conseqüentemente, o abandono de um instrumento de caráter eminentemente prático, porque capaz de viabilizar a tributação de setores de difícil fiscalização e arrecadação. Na verdade, visa o instituto evitar, como já acentuado, a necessidade de fiscalização de um sem-número de contribuintes, centralizando a máquina-fiscal do Estado num universo consideravelmente menor, e com acentuada redução do custo operacional e conseqüente diminuição da evasão fiscal. Em suma, propicia ele maior comodidade, economia, eficiência e celeridade na atividade estatal ligada à imposição tributária.¹⁸⁷

¹⁸⁶ STF, ADI nº 1851/AL, rel. Min. Ilmar Galvão, publicado no Diário de Justiça da União de 15.05.02. Informativo STF nº 271, Brasília, 03 a 07 de julho de 2002.

¹⁸⁷ Nesse mesmo sentido, cite-se acórdão do Egrégio STF exarado no Agravo de Instrumento n. 655401, bem como acórdão do Egrégio TRF da 4ª Região exarado na Apelação em Mandando de Segurança n. 2005.72.05.000018-8, *in verbis*:

“Trata-se de agravo de instrumento contra decisão que negou seguimento a recurso extraordinário de acórdão assim ementado: “TRIBUTÁRIO – ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA. INCLUSÃO DO IPI NA BASE DE CÁLCULO. Nada há de inconstitucional ou ilegal no instituto da substituição tributária progressiva, que trabalha em nome do princípio da praticabilidade no direito tributário. O IPI somente não pode ser incluído na base de cálculo do ICMS quando a operação se configurar fato gerador dos dois impostos. O ICMS recolhido na qualidade de substituta tributária refere-se às operações subseqüentes, que não configuram fato gerador do IPI” (fl. 270). No RE, fundado no art. 102, III, a, da Constituição Federal, alegou-se, em suma, ofensa aos arts. 150, § 7º e 155, § 2º, XI e XII, da mesma Carta. A questão é relevante. Assim, preenchidos os requisitos de admissibilidade do recurso, dou provimento ao agravo de instrumento e determino a subida dos autos principais para melhor exame da matéria. Publique-se. Brasília, 8 de outubro de 2009. Ministro RICARDO LEWANDOWSKI – Relator.” (STF, AI 655401, Relator: Min. RICARDO LEWANDOWSKI, julgado em 24/09/2009, publicado no DJe-196, divulgado em 16/10/2009, publicado em 19/10/2009).

“TRIBUTÁRIO. BASES ECONÔMICAS. PRATICABILIDADE DA TRIBUTAÇÃO. IRPJ. CSLL. LUCRO. CUSTO DAS MERCADORIAS. ICMS. CRÉDITOS NÃO APROVEITADOS POR EMPRESA EXPORTADORA. As bases econômicas tributadas tem de ser analisadas sob a perspectiva da capacidade contributiva que dá sustentação à tributação. Quando da tributação da receita, da renda ou do lucro, impende interpretar e aplicar a legislação tendo em conta tal princípio constitucional tributário. Faz-se necessário atentar também para a questão da praticabilidade da tributação, para os aspectos operacionais, admitindo determinadas padronizações, antecipações de pagamento e outros mecanismos que facilitem a fiscalização e a exigência dos tributos. Mas de modo algum quando tal acabe por implicar tributação de riqueza inexistente. A impossibilidade da consideração como custo do ICMS suportado na aquisição de mercadorias, para fins de apuração do lucro, pode não afrontar a capacidade contributiva quando haja, efetivamente, a utilização de tais créditos no pagamento de ICMS e/ou funcione adequadamente a sistemática de ressarcimentos. Porém, em se tratando de empresa exportadora imune ao pagamento de ICMS, que se vê acumulando créditos mês a mês sem que consiga transferir a terceiros tampouco obter junto ao Estado o ressarcimento de tal custo tributário, a norma do regulamento que proíbe que se considere o ICMS suportado como custo (art. 289, § 3º, do Dec. 3.000/99) acaba por implicar a tributação de lucro inexistente, tanto a título de IRPJ como de CSLL. Admitida a consideração dos créditos acumulados como custo quando não aproveitados no ano, devendo ser adicionada para fins de cálculo do lucro quando da efetiva transferência a terceiros ou ressarcimento pelo Estado.” (TRF4, AMS 2005.72.05.000018-8, Segunda Turma, Relator Leandro Paulsen, DJ 18/10/2006).

De outra banda, Misabel Abreu Machado Derzi ensina que os princípios da igualdade e da capacidade contributiva são abrandados por meio do princípio da praticidade ou praticabilidade, possibilitando a execução simplificada, econômica e viável das leis, *in verbis*:

Os princípios da igualdade e da capacidade contributiva são abrandados por meio do princípio da praticidade ou praticabilidade. Por meio desse último princípio devem ser evitadas execuções muito complicadas da lei, especialmente naqueles casos em que se deve executar a lei em massa. Mas indiretamente, como observa K. Tipke, também o princípio da praticidade serve ao da igualdade, no sentido de generalidade, pois leis que não são praticamente exequíveis, não podem ser aplicadas igualmente a todos. E ainda lembra Tipke que o princípio da praticidade, como princípio técnico primário, não deve ser valorado da mesma forma que os princípios éticos (igualdade e capacidade contributiva), embora os limites entre uns e outros até hoje não estejam bem definidos. (V. *Steuerrecht*, Köln, Otto Schmidt, 1983, p. 35). Os estudos mais aprofundados sobre as técnicas relacionadas à praticidade, que estão voltadas a possibilitarem a execução simplificada, econômica e viável das leis (entre elas a tipificação), foram desenvolvidos pelos juristas alemães, nas últimas décadas. [...] Sem dúvida, a permissão constitucional expressa, ditada em nome da praticidade, representa um abrandamento da igualdade e da capacidade contributiva, embora não represente rompimento algum com a legalidade, ao contrário, poderá exterminar os numerosos casos de instituição de substituição tributária no Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias e Serviços, sem lei, por meio de norma regulamentar. Caberá ao Poder Judiciário fixar os limites à norma do art. 150, § 7º, e coibir os abusos, que, sob invocação de seu manto protetor, serão tentados pela Administração Fazendária.¹⁸⁸

No que concerne à aplicação do princípio da praticidade na tributação, impõe-se anotar esclarecedora doutrina de Misabel Abreu Machado Derzi:

A praticidade é um princípio geral difuso, que não encontra formulação escrita no ordenamento jurídico alemão, nem no nacional. Mas está, sem dúvida, por detrás das normas constitucionais. Para tornar a norma exequível, cômoda e viável, a serviço da praticidade, a lei ou regulamento muitas vezes se utiliza de abstrações generalizantes fechadas (presunções, ficções, enumerações taxativas, somatórios e quantificações) [...]. A principal razão dessa acentuada expressão da praticidade reside no fato de que o Direito Tributário enseja aplicação em massa de suas normas, a cargo da Administração, *ex officio*, e de forma contínua ou fiscalização

¹⁸⁸ DERZI, Misabel Abreu Machado. In: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 789

em massa da aplicação dessas normas (nas hipóteses de tributos lançados por homologação).¹⁸⁹

Acerca do tema, convém trazer à colação lição de Flávio Romero de Oliveira Castro Lessa quanto à aplicação do instituto da transação em matéria tributária e a sua relação como o princípio da praticabilidade:

[...] o princípio da praticabilidade na tributação, por relacionar-se diretamente à idéia de eficiência, sem sombra de dúvidas, serve de fundamento jurídico para justificar a possibilidade de se viabilizar a transação na esfera tributária, na medida em que o referido instituto, se adequadamente utilizado, atende a uma necessidade do ordenamento jurídico, qual seja, de torná-lo exequível, viável e ágil, trazendo segurança jurídica para os contribuintes e agilizando a arrecadação tributária; em específico, a transação viabiliza uma arrecadação com menores esforços, mas nem por isso com violação aos direitos do contribuinte, visto que dela, ele (o contribuinte), também se beneficia.¹⁹⁰

Assim, o princípio da praticabilidade na tributação está relacionado diretamente à eficiência na aplicação da legislação pátria, visando torná-la exequível, viável e ágil, e por consequência, trazendo segurança jurídica para os contribuintes e possibilitando a arrecadação tributária de forma mais célere.

Diante de todas estas exposições, os críticos de plantão que não venham alegar que qualquer situação poderá ser transacionada. Oportuna, neste ponto, a ponderação bem articulada de Flávio Romero de Oliveira Castro Lessa:

Decerto que quando se defende a viabilidade da transação no direito tributário, deve-se ter em mente, logo de início, que não se está fazendo apologia a qualquer tipo de negociata entre os agentes públicos e os particulares; não se trata, à evidência, de se abrir um precedente para que no direito tributário se insira alguma espécie de "balcão de negócios", uma vez que o administrador público não pode dispor a seu alvedrio do crédito tributário, que permanece sendo público e indisponível, sendo esta, no entanto, relativa, a depender de lei autorizativa para ser afastada. Com efeito, a disponibilidade do crédito tributário passa a ser possível somente se houver lei expressa autorizativa, nos exatos termos do artigo 171 do CTN; e mesmo assim, não será todo e qualquer crédito tributário que será possível se transacionar. Há de haver um balizamento legal definindo parâmetros para que seja realizada a transação, tais como, por

¹⁸⁹ DERZI, Mizabel Abreu Machado. **A fiscalização tributária em um estado democrático de direito**. Disponível em: <www.fazenda.gov.br/ucp/pnafe/cst/arquivos/Fisc-Democ-Misabel.doc>. Acesso em: 31 dez. 2010.

¹⁹⁰ LESSA, Flávio Romero de Oliveira Castro. **Breves considerações acerca da viabilidade de se utilizar a transação no Direito Tributário**. Jus Navigandi, Teresina, ano 13, n. 1752, 18 abr. 2008. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/11169>>. Acesso em: 31 dez. 2010.

exemplo, o valor do crédito, o nível de litigiosidade, a certeza ou incerteza do crédito a ser transacionado, a probabilidade de se recuperar os valores por meio da execução forçada, etc. Todas estas balizas já diminuem (mas não a eliminam, sob pena de se tornar inócua a transação) a discricionariedade do agente público ao proceder à transação.¹⁹¹

Quanto aos benefícios da transação tributária, este advém tanto para a Administração Pública quanto para o contribuinte, inserindo-se o elemento "vontade" na seara tributária, sobretudo naquelas hipóteses em que há um crédito altamente litigioso e de incerta ou improvável recuperação. Nesse sentido, é indispensável, trazer-se neste momento a análise esclarecedora de Cledson Moreira Galinari:

É certo que a "exigência" seria reduzida, todavia, seu recebimento tenderia a se tornar certo. E como a maior parte do que é exigido, litigiosamente, não é arrecadado, a tendência é ampliar a arrecadação. Deste modo, embora pareça, de fato, paradoxal, tudo indica que no momento em que o fisco se abra ao diálogo com o contribuinte, sopesando suas razões, e chegando a soluções de consenso, arrecadaria mais, gastando menos, ou seja, seria mais eficiente. Eficiência essa que tende a ir além da mera arrecadação de ofício. A possibilidade de ser realmente ouvido pelo fisco, possibilitaria maior segurança ao contribuinte. Usando uma metáfora, podemos dizer que o gosto do tributo seria menos amargo. É bem possível, assim, que a medida, a médio prazo, tivesse um impacto bastante positivo nos investimentos, na diminuição da sonegação, enfim na economia nacional.¹⁹²

Helena Tavares Tôres, por sua vez, alude que “[...] no Brasil existe um constante esforço do Sistema Tributário Nacional visando a alcançar condições razoáveis de simplificação fiscal”. E mais adiante arremata:

Sobre a presença de medidas alternativas aos modos ordinários de prestação de tutela jurisdicional no ordenamento, como instrumentos de pacificação fiscal, fez-se ver que estas já foram acolhidas pelo nosso Direito, mesmo que de um modo ainda muito tênue e de forma um tanto programática. Urge, pois, que sejam alargados os procedimentos administrativos de transação e arbitragem, bem como de conciliação judicial, para todas as matérias que permitam solução da controvérsia por prova inequívoca.

Evitar contenciosos generalizados, desafogar a estrutura judicial que atualmente só serve para garantir estatísticas de juízes, pela repetição do conteúdo das decisões, em tudo e por tudo idênticos, é dever de qualquer legislador comprometido com os valores democráticos e republicanos

¹⁹¹ LESSA, Flávio Romero de Oliveira Castro. **Breves considerações acerca da viabilidade de se utilizar a transação no Direito Tributário**. Jus Navigandi, Teresina, ano 13, n. 1752, 18 abr. 2008. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/11169>>. Acesso em: 31 dez. 2010.

¹⁹² GALINARI, Cledson Moreira. **Transação tributária. Abordagem principiológica e pragmática da transação tributária**. Revista Eletrônica Consultor Jurídico de 18 de agosto de 2006. Disponível em: <<http://conjur.estadao.com.br/static/text/47466,1>>. Acesso em: 1º jan. 2011.

mais elevados, dando condições ao bom funcionamento das instituições e dos mecanismos de tributação.¹⁹³

Por fim, colhe-se abalizada manifestação de Carlos Victor Muzzi Filho, Procurador Estadual de Minas Gerais, no sentido de que, tanto a transação tributária, quanto outros instrumentos de introdução ao consenso do contribuinte na arrecadação encontram no princípio da praticabilidade ou praticidade, suficiente embasamento teórico, justificando, pois, a adoção destes acordos de vontade em matéria tributária.¹⁹⁴

Em síntese, com a transação tributária, a indisponibilidade cede ao interesse público e ao princípio da eficiência, o qual está diretamente relacionado ao princípio da praticabilidade ou praticidade na tributação.

Portanto, conclui-se que a utilização do instituto da transação como forma alternativa de solução de conflito em matéria tributária vai ao encontro do postulado da praticabilidade ou praticidade, o qual exige que a atividade de cobrança do crédito público seja realizada da forma mais eficiente possível.

¹⁹³ TÔRRES, Heleno Taveira. **Transação, arbitragem e conciliação judicial como medidas alternativas para resolução de conflitos entre administração e contribuintes – simplificação e eficiência administrativa**. Biblioteca Digital Revista Fórum de Direito Tributário, Belo Horizonte, ano 1, n. 2, mar. 2003.

¹⁹⁴ MUZZI FILHO, Carlos Victor. **A vontade do contribuinte no direito tributário (existem “contratos fiscais”?)**. Revista Jurídica da Procuradoria Geral da Fazenda Estadual, n. 48/50, p. 11-32, out./jun. 2002/2003.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante de todo o exposto, chega-se à conclusão da pesquisa proposta, entendendo-se conveniente ressaltar algumas questões que correspondem às hipóteses formuladas no introdutório da presente dissertação.

Assim, nas considerações finais serão resgatadas algumas das ponderações realizadas durante a pesquisa e elaboração do trabalho, para ao final, a partir dessas reflexões, apresentarem-se as conclusões a que se chegou sobre as questões inicialmente levantadas.

Pois bem. Esta dissertação teve como objetivo central apresentar e analisar qualitativamente as variáveis favoráveis e desfavoráveis quanto ao projeto de lei que pretende aplicar o instituto da transação como forma alternativa de resolução de conflito em matéria tributária.

Para se chegar ao pretendido, iniciou-se o trabalho com a introdução, trazendo-se o tema da pesquisa e sua abordagem relacionada à cobrança dos créditos tributários e suas consequências, bem como a justificativa, a problemática, as hipóteses, os objetivos gerais e específicos, a metodologia empregada e a organização estrutural da dissertação.

Em seguida, apresentaram-se as condições teóricas de sustentação dos meios alternativos, não judiciais, de resolução de conflito, sua definição, evolução, natureza jurídica, elementos constitutivos, objetivos, efeitos jurídicos e viabilidade para dar resolução aos conflitos de natureza tributária.

Após, analisaram-se as possibilidades do projeto de lei que dispõe sobre a aplicação do instituto da transação se tornar um instrumento alternativo de composição de controversas tributárias, apresentando-se argumentos favoráveis e contrários à aplicação do citado instituto na cobrança do crédito tributário, bem como se diferenciou transação, remissão e anistia, e, por fim, trouxe-se à colação experiências estrangeiras.

No último capítulo, abordou-se o instituto da transação previsto no Código Tributário Nacional e os seus requisitos, apresentando-se as experiências das unidades da

federação quanto à adoção do instituto da transação, bem como se traçou um paralelo entre o projeto de lei de transação tributária e os princípios constitucionais.

Das hipóteses levantadas no início da pesquisa, confirmaram-se todas, resultando as seguintes observações:

1º Problema Formulado: O projeto de lei que trata da aplicação do instituto da transação como forma alternativa de resolução de conflito em matéria tributária se constitui em proposição de norma legal autorizativa prevista no Código Tributário Nacional?

Primeiramente cabe registrar que o marco teórico da pesquisa tem por base o instituto da transação e a legalidade quanto a sua aplicação em matéria tributária.

Nesse sentido, asseverou-se que recentemente o Presidente da República encaminhou ao Congresso Nacional projeto de lei que visa disciplinar a aplicação do instituto da transação em matéria tributária, autuado sob o n. 5.082/2009 e que citado projeto de lei faz parte do 2º Pacto Republicano que prevê uma série de ações e propostas legislativas para tornar a Justiça mais eficiente e célere.

Ademais, aduziu-se que o modelo atualmente vigente para cobrança dos créditos públicos é centrado unicamente na atuação do Poder Judiciário. Assim, a resolução dos litígios tributários é vista unicamente pela via judicial. Dá-se ênfase ao litígio e não à pacificação.

Nada obstante, demonstrou-se que o atual modelo de tributação brasileira, no que tange à arrecadação fiscal, dá sinais claros de estagnação e esgotamento, principalmente quando se constata que boa parte da dívida ativa tributária não consegue ser efetivamente cobrada e carreada para os cofres públicos, necessitando-se de novas ferramentas para cobrança do crédito público.¹⁹⁵

¹⁹⁵ Nesse sentido, cabe trazer a colação a manifestação de Flávio Romero de Oliveira Castro Lessa: “O atual estágio da tributação no Brasil, no que tange à arrecadação e à justiça fiscal, dá sinais claros de estagnação e esgotamento, principalmente quando se verifica que boa parte da Dívida Ativa Estatal não consegue ser efetivamente cobrada e carreada aos cofres públicos, seja pela ineficiência atribuída à morosidade do Poder Judiciário no processamento das execuções fiscais, seja pela própria ineficiência e falta de estrutura administrativa, ou, ainda, pelo próprio contexto fático atual a partir do qual se observa uma verdadeira enxurrada de diplomas normativos sendo editados a cada instante, tornando mais complexo (e confuso) o sistema tributário brasileiro, contribuindo para um crescimento cada vez maior e variado do número de contribuintes, dentre os quais, alguns muitos se revelando, infelizmente, sonegadores contumazes”. LESSA,

Dito isso, expôs-se que o preâmbulo da Constituição Federal de 1988 expressamente prevê que a República Federativa do Brasil está comprometida, tanto na ordem interna como internacional, de contribuir com a solução pacífica das controvérsias.¹⁹⁶ O inciso VII do art. 4º da mesma Carta Magna, por sua vez, assevera que a República Federativa do Brasil rege-se nas suas relações internacionais pela solução pacífica dos conflitos.

Assim, vê-se que a litigiosidade é antagônica à finalidade e aos princípios esculpidos implícita e explicitamente na Constituição Federal, na medida em que não contribui em nada para uma sociedade fraterna e fundada na harmonia social.

Com base em tais ponderações, verificou-se a importância da aplicação do instituto da transação como forma alternativa de resolução dos litígios judiciais e extrajudiciais. Isto é, chegou-se à concordância de que a aplicação do citado instituto vem ao encontro da principal diretriz do Estado Brasileiro que é a busca pacífica dos conflitos.

Inclusive, conforme demonstrado alhures, já existe previsão legal para uso do instituto da transação como forma alternativa de resolução de conflito, sendo que o mesmo permitirá a extinção do crédito tributário e a terminação do litígio, faltando somente a lei que regulamente a matéria, escopo do citado projeto de lei.

Sob tal perspectiva, citou-se que o art. 156, inciso III, do CTN já dispõe que a transação extingue o crédito tributário, bem como, o art. 171 do suso diploma legal assevera que lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em terminação de litígio e conseqüentemente extinção do crédito tributário.

Revela-se, desse modo, esclarecedora é a lição do jurista Onofre Alves Baptista Júnior quanto à aplicação do instituto da transação em matéria tributária e a sua

Flávio Romero de Oliveira Castro. **Breves considerações acerca da viabilidade de se utilizar a transação no Direito Tributário.** Jus Navigandi, Teresina, ano 13, n. 1752, 18 abr. 2008. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/11169>>. Acesso em: 31 dez. 2010.

¹⁹⁶ O preâmbulo da Constituição Federal do Brasil de 1988 estabelece que: “Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembléia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL”.

regulamentação, expondo: “A questão tributária, por certo, oferece oportunidades enormes para celebração de transações, tanto que, nessa seara, o tema já encontrou no Brasil, disciplina normativa”.¹⁹⁷

E mais, o autor citado, com muita propriedade, expõe ensinamento de que: “Não se trata de ‘faculdade’ outorgada à administração pública transacionar, mas de poder/dever de boa administração, isto é, a Administração Pública deve buscar a solução que melhor satisfaça os anseios da coletividade”.¹⁹⁸

Assim, chegou-se ao entendimento de que o projeto de Lei que trata da aplicação do instituto da transação como forma alternativa de resolução de conflito em matéria tributária tem apenas a pretensão de dar aplicabilidade efetiva aos mandamentos esculpidos no CTN.

Dessa maneira, a aplicação do instituto da transação em matéria tributária não confronta com o princípio constitucional da legalidade, haja vista que o projeto de Lei n. 5.082/2009, em trâmite pela Câmara dos Deputados, parte dos permissivos já existentes nos arts. 156, inciso III e 171 do Código Tributário Nacional, os quais, por sua vez, encontram-se fundamentados nos dispositivos constitucionais.

2º Problema Formulado: Os interesses da Fazenda Pública representam o que a doutrina denomina de interesses públicos secundários, os quais são passíveis de disponibilidade?

Via de regra, os interesses públicos e os direitos a eles associados são indisponíveis, de forma que, em geral, não podem ser submetidos ao instituto da transação.

Nada obstante, existe a possibilidade de um interesse público se tornar disponível. Assim, para que um interesse público venha a tornar-se disponível é necessária uma manifestação legal neste sentido. Entretanto, apenas os interesses públicos secundários ou derivados é que poderão ser considerados disponíveis.

¹⁹⁷ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Transações administrativas**. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2007. p. 318.

¹⁹⁸ Idem. **Transação no direito tributário, discricionariedade e interesse público**. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, n. 83, p. 123, ago. 2002.

Diogo de Figueiredo Moreira Neto, ao tratar do tema, com muita propriedade faz essa diferenciação entre interesses primários e secundários, conforme pode ser observado em sua lição, *in verbis*:

[...]

Em outros termos e mais sinteticamente: está-se diante de duas categorias de interesses públicos, os primários e os secundários (ou derivados), sendo que os primeiros são indisponíveis e o regime público é indispensável, ao passo que os segundos têm natureza instrumental, existindo para que os primeiros sejam satisfeitos e resolvem-se em relações patrimoniais e, por isso, tornaram-se disponíveis na forma da lei, não importando sob que regime.

[...].¹⁹⁹

Nesta mesma linha, adscrive o escólio de Selma Maria Ferreira Lemes, aduzindo que:

[...]

Podemos classificar os interesses públicos em "primários" e "secundários" (instrumentais ou derivados). Os interesses públicos primários são indisponíveis e, por sua vez, os interesses públicos derivados têm natureza instrumental e existem para operacionalizar aqueles, com características patrimoniais e, por isso, são disponíveis e suscetíveis de apreciação arbitral. Esta conclusão, portanto, traz à tona a solução com referência à matéria suscetível de ser submetida à arbitragem: os interesses públicos derivados, de natureza instrumental e com características patrimoniais dispostos em contrato.²⁰⁰

Com se vê, existem duas categorias de interesses públicos, os primários e os secundários (ou derivados). Os primeiros são indisponíveis e o regime público é indispensável, ao passo que os segundos têm natureza instrumental, existindo para que os primeiros sejam satisfeitos e resolvam-se em relações patrimoniais e, por isso, tornam-se disponíveis na forma da lei, não importando sob que regime.

Na doutrina pátria, colhem-se diversas manifestações favoráveis à aplicação do instituto da transação como forma alternativa de resolução de conflito em matéria tributária.

Cite-se como exemplo Izabela Costa Goffoni Guaracy, a qual assevera que a aplicação do instituto da transação não viola a supremacia do interesse público, em face do

¹⁹⁹ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Mutações do direito administrativo**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001. p. 226-228.

²⁰⁰ LEMES, Selma Maria Ferreira. **Arbitragem na administração pública – fundamentos jurídicos e eficiência econômica**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 130-131.

princípio da eficiência, dispondo que a aplicação do referido instituto permitirá uma maior e melhor arrecadação:

[...] quando da análise da transação em seu sentido lato, salientamos que aquela não viola a máxima da supremacia do interesse público em face do privado, precisamente por imperativo da eficiência da administração pública que precisa solucionar os litígios em busca de uma maior e melhor arrecadação.²⁰¹

Nesse mesmo sentido, acresça-se o escólio de Tiago Severini que, através de uma interpretação sistemática, asseverou que o princípio da indisponibilidade deve ser relativizado, possibilitando-se que a Administração Pública disponha de instrumentos alternativos na cobrança do crédito público, entendendo ser perfeitamente compatível com os princípios constitucionais administrativos, financeiros e tributários a aplicação do instituto da transação em matéria tributária.²⁰²

Desse modo, é razoável considerar que a autorização legal específica contida no projeto de lei de transação tributária que disciplinará a aplicação do instituto da transação em matéria tributária supre a exigência de previsão legal afastando a presunção geral de indisponibilidade dos interesses da Administração Pública.

Posto isso, conclui-se que os interesses da Fazenda Pública, por representarem o que a doutrina e a jurisprudência denominam de interesses públicos secundários, podem ser objeto de transação tributária, desde que observados os ditames legais e constitucionais.

3º Problema Formulado: A transação como forma alternativa de resolução de conflito em matéria tributária propiciará maior maleabilidade para o Fisco compor ou solucionar os litígios e possibilitará maior eficácia no que tange à satisfação do crédito tributário?

O projeto de lei de transação tributária tem por objetivo a formação de uma nova relação entre a Administração Tributária e os contribuintes, possibilitando-se, mediante acordo, a extinção dos litígios e uma aplicação mais homogênea da legislação tributária.

²⁰¹ GUARACY, Izabela Costa Goffoni. **Transação tributária é viável apenas para resolver litígio**. Revista Consulta Jurídico. 5 set. 2007. Disponível em: < http://www.conjur.com.br/2007-set-05/transacao_tributaria_viavel_apenas_resolver_litigio>. Acesso em: 13 jan. 2011.

²⁰² SEVERINI, Tiago. **Transação em matéria tributária no direito brasileiro?** Revista Tributária e de Finanças Públicas, n. 88. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 235, set./out. 2009.

De outra parte, destaque-se que a morosidade na resolução dos litígios tributários produz graves distorções nos mercados econômicos, sendo profundamente danoso para a livre concorrência. Noutras palavras, as empresas que honram pontualmente as suas obrigações com o Fisco, veem-se, muitas vezes, na situação de concorrerem com outras que protraem no tempo o pagamento dos tributos por meio de discussões administrativas e judiciais meramente protelatórias.²⁰³

Assim sendo, a concretização das medidas previstas no projeto de lei de transação tributária em comento aumentará em muito a eficácia do sistema arrecadatório, bem como possibilitará que o conflito tributário seja resolvido em menor prazo, o que tornará, para o contribuinte, mais vantajosa a transação do que apostar em intermináveis discussões judiciais.

Dessa forma, a finalidade da transação tributária é tornar factível a arrecadação, evitando o desperdício de esforços administrativos, em situações de incertezas, além de aproximar Fisco e contribuintes, diminuindo a litigiosidade e a insegurança na tributação.

4º Problema Formulado: A utilização do instituto da transação como forma alternativa de resolução de conflito em matéria tributária trará como benefício o desafogamento do Poder Judiciário?

O atual modelo brasileiro de cobrança dos créditos públicos é regido unicamente pela Lei n. 6.830/1980, a qual dispõe sobre a cobrança judicial da dívida ativa da Fazenda Pública.

Depreende-se da leitura da citada lei que todo processo de execução fiscal, desde o seu início, com a citação do contribuinte, até a sua conclusão, deve obrigatoriamente ser conduzido pelo Juiz.

Como se vê, o modelo atualmente vigente para cobrança dos créditos públicos é centrado unicamente na atuação do Poder Judiciário. Ou seja, a resolução dos litígios

²⁰³ MARTINS FILHO, Luiz Dias; ADAMS, Luis Inácio Lucena. A transação no Código Tributário Nacional (CTN) e as novas propostas de lei autorizativa. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco. **Transação e arbitragem no âmbito tributário**. Belo Horizonte: Fórum, 2008. p. 37

tributários é vista unicamente pela via judicial. Dá-se ênfase ao litígio e não à pacificação social.

Entretanto, chegou-se a um ponto em que o Poder Judiciário não dá mais conta da grande demanda. Sob tal enfoque, há que registrar que o atual modelo de tributação brasileira, no que tange à arrecadação fiscal, dá sinais claros de estagnação e esgotamento, principalmente quando se constata que boa parte da dívida ativa tributária não consegue ser efetivamente cobrada e carreada para os cofres públicos.²⁰⁴

Cite-se como exemplo o fato de o estoque de créditos públicos da União ultrapassar a cifra astronômica de 880 bilhões de reais²⁰⁵ e que menos de 2% (dois por cento) consegue ser cobrado anualmente²⁰⁶, bem como o número de execuções fiscais equivale a mais de 50% dos processos judiciais existentes em curso no âmbito do Poder Judiciário Estadual e 36,8% na Justiça Federal.²⁰⁷

Cabe esclarecer que essa percentagem é uma média, pois no Estado de São Paulo as execuções fiscais representam 80% dos processos em andamento, no Estado de Santa Catarina são 70%.²⁰⁸

Outro dado interessante e preocupante foi apresentado pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional Luís Inácio Lucena Adams, é de que no âmbito da PGFN, em média, a fase administrativa dura 4 (quatro) anos, enquanto a fase judicial leva 12 (doze) anos para ser concluída, o que explica em boa medida a baixa satisfação da execução forçada.²⁰⁹

²⁰⁴ LESSA, Flávio Romero de Oliveira Castro. **Breves considerações acerca da viabilidade de se utilizar a transação no Direito Tributário**. Jus Navigandi, Teresina, ano 13, n. 1752, 18 abr. 2008. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/11169>>. Acesso em: 31 dez. 2010.

²⁰⁵ O diretor do Departamento de Gestão da Dívida Ativa da União, Paulo Ricardo de Souza Cardoso, em Reunião Técnica do Departamento de Gestão da Dívida Ativa da União, realizada em 14/04/2011, na cidade de Porto Alegre, informou que o estoque dos créditos da União alcança a cifra 870 bilhões

²⁰⁶ Idem.

²⁰⁷ ADAMS, Luís Inácio Lucena. **Ofício nº 624/PGFN-PG, de 14 de março de 2007**. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/portugues/releases/2007/r150307d-oficio-624-PGFN.pdf>>. Acesso em: 11 jan. 2011.

²⁰⁸ PEREIRA, Robson. **Execução fiscal é um sistema caro lento e ineficiente**. Consultor Jurídico, 09 mai. 2011. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2011-mai-09/letras-juridicas-execucao-fiscal-sistema-carolento-ineficiente>. Acesso em: 12 mai. 2011.

²⁰⁹ ADAMS, Luís Inácio Lucena. **Ofício nº 624/PGFN-PG, de 14 de março de 2007**. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/portugues/releases/2007/r150307d-oficio-624-PGFN.pdf>>. Acesso em: 11 jan. 2011.

A consequência disso é a constatação de um Poder Judiciário com grave congestionamento e impedindo de dar uma prestação jurisdicional eficiente, razoável e célere.

Logo, deduz-se que a aplicação do instituto da transação como forma alternativa de resolução de conflito em matéria tributária trará como benefício o desafogamento do Poder Judiciário, possibilitando-se que este preste uma atividade mais efetiva e célere para toda sociedade.

5º Problema Formulado: O projeto de lei que trata da aplicação do instituto da transação como forma alternativa de resolução de conflito em matéria tributária dará efetividade aos princípios constitucionais da eficiência e praticabilidade?

O princípio da eficiência impõe à Administração Pública uma contínua busca pelo aperfeiçoamento na sua atuação, de modo a afastar do sistema atos que, embora fielmente voltados ao alcance do interesse público, acabem por violá-lo mediatamente, na medida em que não sejam instrumentalizados de forma mais adequada. Ou seja, deve-se abalizar a melhor utilização dos *inputs* administrativos (recursos, meios e esforços) bem como os seus *outputs* (resultados).

Ademais, cabe asseverar que a efetiva aplicação do princípio da eficiência na Administração Tributária possui relação direta com os resultados alcançados na arrecadação e fiscalização tributária, de maneira que a otimização de procedimento e o comprometimento dos trabalhos, tudo isso aliado à estrutura condizente com as necessidades, trazem o comprometimento dos agentes responsáveis.

Nesse sentido, Tiago Severini registra que o instituto da transação é bastante relevante, sobretudo na seara tributária, constituindo eficiente instrumento para a composição das constantes controvérsias interpretativas entre contribuintes e a Administração Pública.²¹⁰

De modo geral, o princípio da eficiência tem o condão de informar a Administração Pública, visando aperfeiçoar os serviços e as atividades prestados, buscando

²¹⁰ SEVERINI, Tiago. **Transação em matéria tributária no direito brasileiro?** Revista Tributária e de Finanças Públicas, n. 88. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 235, set./out. 2009.

aperfeiçoar os resultados e atender o interesse público com maiores índices de adequação, eficácia e satisfação.

Logo, a aplicação do instituto da transação como forma alternativa de cobrança do crédito tributário vai ao encontro do que dispõe o princípio constitucional da eficiência.

Acresça-se o princípio da praticabilidade ou praticidade na tributação que está diretamente relacionado à eficiência na aplicação da legislação pátria, visando torná-la exequível, viável e ágil, e, por consequência, trazendo segurança jurídica para os contribuintes e permitindo o aumento na arrecadação tributária.

Acerca do tema, Flávio Romero de Oliveira Castro Lessa dispõe que o princípio da praticabilidade na tributação, por, relacionar-se diretamente à idéia de eficiência, sem sombra de dúvidas, serve de fundamento jurídico para justificar a possibilidade de se viabilizar a transação na esfera tributária, na medida em que o referido instituto, se adequadamente utilizado, atende a uma necessidade do ordenamento jurídico.²¹¹

Nesse mesmo sentido, colhe-se abalizada manifestação de Carlos Victor Muzzi Filho, Procurador Estadual de Minas Gerais, no sentido de que, tanto a transação tributária, quanto outros instrumentos de introdução ao consenso do contribuinte na arrecadação encontram no princípio da praticabilidade ou praticidade, suficiente embasamento teórico, justificando, pois, a adoção destes acordos de vontade em matéria tributária.²¹²

Portanto, conclui-se que a utilização do instituto da transação como forma alternativa de solução de conflito em matéria tributária vai ao encontro dos postulados da eficiência e da praticabilidade (praticidade), os quais exigem que a atividade de cobrança do crédito público seja realizada da forma mais eficiente possível.

Diante destas ponderações, verifica-se que a efetiva utilização da transação em matéria tributária poderá trazer muitos benefícios. Cite-se como exemplos: aliviar a sobrecarga de trabalho por qual vem passando o Poder Judiciário; diminuição pela procura

²¹¹ LESSA, Flávio Romero de Oliveira Castro. **Breves considerações acerca da viabilidade de se utilizar a transação no Direito Tributário**. Jus Navigandi, Teresina, ano 13, n. 1752, 18 abr. 2008. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/11169>>. Acesso em: 31 dez. 2010.

²¹² MUZZI FILHO, Carlos Victor. **A vontade do contribuinte no direito tributário (existem “contratos fiscais”?)**. Revista Jurídica da Procuradoria Geral da Fazenda Estadual, n. 48/50, p. 11-32, out./jun. 2002/2003.

das instâncias administrativas de julgamento; diminuição da litigiosidade na aplicação da legislação tributária; favorecimento de uma maior eficiência na arrecadação dos tributos; e aumento no cumprimento voluntário das obrigações tributárias.²¹³

Destarte, é razoável admitir-se a adoção do instituto da transação como forma alternativa de resolução de conflito em matéria tributária, haja vista que o projeto de lei de transação tributária constitui-se em proposição de norma legal autorizativa prevista no CTN que tem por objetivo alcançar maior eficiência na gestão tributária, possibilitando a diminuição na litigiosidade, bem como fazendo surgir uma nova relação entre o fisco e o contribuinte.

Nos dizeres de Flávio Romero de Oliveira Castro Lessa, decerto que o instituto da transação não se revela como um remédio para todos os males, mas apenas de uma possibilidade a ser considerada, devendo ser afastado tanto as pré-concepções paralisantes quanto o excesso de discricionariedade da Administração Pública.²¹⁴

Ademais, cabe trazer a colação a lição de Marcos André da Cunha e Ivan Aparecido Ruiz quanto à necessidade de mudanças na cobrança do crédito público inscrito em dívida ativa, que se amolda perfeitamente ao caso em discussão, *in verbis*:

A idéia principal é repensar o sistema como um todo, com a certeza de que novas e melhores sugestões advirão, contribuindo para uma atuação cada vez mais racional em relação aos meios disponíveis, com resultados progressivamente maiores. O que não se pode admitir é que procedimentos e métodos de trabalho sejam perenes por conta do receio do novo, da mudança, bem como que os objetivos não sejam alterados ou ajustados à realidade que constantemente se modifica.²¹⁵

²¹³ MARTINS FILHO, Luiz Dias; ADAMS, Luis Inácio Lucena. A transação no Código Tributário Nacional (CTN) e as novas propostas de lei autorizativa. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco. **Transação e arbitragem no âmbito tributário**. Belo Horizonte: Fórum, 2008. p. 23-37.

²¹⁴ LESSA, Flávio Romero de Oliveira Castro. **Breves considerações acerca da viabilidade de se utilizar a transação no Direito Tributário**. Jus Navigandi, Teresina, ano 13, n. 1752, 18 abr. 2008. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/11169>>. Acesso em: 31 dez. 2010.

²¹⁵ CUNHA, Marcos André da; RUIZ, Ivan Aparecido. **O princípio da eficiência na administração pública: propostas para a otimização da cobrança judicial da dívida ativa**. Disponível em: <http://www.repositorio.seap.pr.gov.br/arquivos/File/gestao_de_politicas_publicas_no_parana_coletanea_de_estudos/cap_8_administracao_e_previdencia/capitulo_8_3.pdf>. Acesso em: 26 jan. 2011.

Em arremate, registre-se que, com a transação tributária, a indisponibilidade cede ao interesse público e ao princípio da eficiência, o qual, por sua vez, está diretamente relacionado ao princípio da praticabilidade ou praticidade na tributação.

Portanto, conclui-se que o instituto da transação é apenas mais uma ferramenta posta à disposição da Administração Pública na cobrança do crédito público, devendo ser aplicado com cautela e sob os ditames legais e constitucionais.

Por fim, aliado à pesquisa realizada, bem como de posse dos resultados alcançados, a presente dissertação tem por objetivo, ainda, estimular os pesquisadores a dar continuidade à investigação de assunto tão instigante, que requer e merece, por certo, outras abordagens mais detalhadas e complexas. Assim, o propósito do trabalho foi contribuir de alguma forma para a discussão crítico-reflexiva.

REFERÊNCIA DAS FONTES CITADAS

ADAMS, Luís Inácio Lucena. **Ofício nº 624/PGFN-PG, de 14 de março de 2007.** Disponível em: < <http://www.fazenda.gov.br/portugues/releases/2007/r150307d-oficio-624-PGFN.pdf>>. Acesso em: 11 jan. 2011.

ALMEIDA, Gregório Assagra de. **Direito material coletivo: superação da summa divisio direito público e direito privado por uma nova summa divisio constitucionalizada.** Belo Horizonte: Del Rey, 2008.

ANDRIGHI, Fátima Nancy. **Conciliação é educativa.** Disponível em: <www.cnj.jus.br>. Acesso em: 11 jan. 2011.

_____. **Formas alternativas de solução de conflitos.** Disponível em: < <http://bdjur.stj.gov.br/dspace/handle/2011/587>>. Acesso em: 12 jan. 2011.

ARAÚJO, Adriano L.; SILVEIRA, Anarita A.; e DYTZ, Karen I. **O instituto da mediação.** Revista Doutrina. Rio de Janeiro: Instituto de Direito, v. 3, 1997, p. 442.

ARAUJO, Nadia. **(In) Disponibilidade dos tributos e os meios de solução de litígios.** Biblioteca Digital Interesse Público, Belo Horizonte, ano 8, n. 35, jan. 2006.

ASSOCIAÇÃO DE MEDIADORES DE CONFLITOS. **Vantagens da mediação.** Disponível em: <www.mediadoresdeconflitos.pt>. Acessado em: 20 dez. 2009.

BAETA, Zínia. **Municípios usam transação para negociar tributos e reduzir ações.** Disponível em: <www.saopauloarbitragem.com.br/noticias.asp?idparametro=noticia&id_tipo_noticia=1&id_secao=2&id_noticia=6>. Acesso em: 23 dez. 2010.

_____. **França usa ‘transação tributária’ há 88 anos.** Disponível em: <www.exame.abril.com.br/rede-de-blogs/advogado-corporativo/2010/05/30/francausatransacao-tributaria-ha-88-anos/>. Acesso em: 08 mar 2011.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

BASTOS, Carlos Eduardo Caputo. *Apud* de CELSO NETO, João. **Alternativas para a solução de conflitos**. Jus Navigandi, Teresina, ano 3, n. 24, 21 abr. 1998. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/259>>. Acesso em: 4 jan. 2011.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Transações administrativas**. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2007.

_____. **Transação no direito tributário, discricionariedade e interesse público**. In Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, n. 83, p. 123, ago. 2002.

BATTAGLIA, Maria do Céu Lamarão. **Mediação: metodologia de facilitação de resolução de conflitos**. Disponível em: <www.encontroacp.psc.br>. Acesso em: 19 dez. 2009.

BEVILÁQUA, Clóvis. **Código civil dos estados unidos do brasil comentado**. 10 ed. Rio de Janeiro: Editora Paulo de Azevedo Ltda., 1955, v. 4.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 230.

BRASIL. Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943. Aprova a consolidação das leis do trabalho. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Rio de Janeiro, DF, 9 ago. 1943. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del5452.htm>. Acesso em: 4 jul. 2010.

_____. Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973. Institui o Código de Processo Civil. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 17 jan. 1973. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5869.htm>. Acesso em: 4 jul. 2010.

_____. Lei nº 8.952, de 13 de dezembro de 1994. Altera dispositivos do código de processo civil sobre o processo de conhecimento e o processo cautelar. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 14 dez. 1994. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8952.htm>. Acesso em: 4 jul. 2010.

_____. STF, SEC nº 6.753-7. Relator: Min. Mauricio Corrêa, Tribunal Pleno, julgado em 13/06/2002, publicado no DJ de 04/10/2002. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 02 jan. 2011.

_____. STF, ADI nº 1851/AL, Relator: Min. Ilmar Galvão, Tribunal Pleno, julgado em 08/05/2002, publicado no DJ de 22/11/2002. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 02 jan. 2011.

_____. STF, ADI 2.661, Rel. Min. Celso de Mello, Tribunal Pleno, julgamento em 05/06/2002, publicado no DJ de 23/08/2002. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 25 out. 2009.

_____. STF, AI 655401, Relator: Min. Ricardo Lewandowski, julgado em 24/09/2009, publicado no DJe-196, divulgado em 16/10/2009, publicado em 19/10/2009. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 02 jan. 2011.

_____. STF, PET-1458/CE, Rel. Min. Celso de Mello, julgamento em 26/02/1998, publicado no DJ de 04/03/1998. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 17 jan. 2011.

_____. STF. RE 253.885, 1ª Turma, Rel. Min. Ellen Gracie, julgamento em 04/06/2002, DJ de 21/06/2002. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 17 jan. 2011.

_____. STF. MS 24.872, voto do Rel. Min. Marco Aurélio, julgamento em 30/06/2005, DJ de 30/09/2005. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 17 jan. 2011.

_____. STF. MS 26.690, Plenário, Rel. Min. Eros Grau, julgamento em 03/09/2008, DJE de 19/12/2008. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 17 jan. 2011.

_____. STF. MI 58, Plenário, Rel. Min. Celso de Mello, julgamento em 14/12/1990, DJ de 19/04/1991. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 17 jan. 2011.

_____. STF. ADI 2.075-MC, Plenário, Rel. Min. Celso de Mello, julgamento em 07/02/2001, DJ de 27/06/2003. Disponível em: www.stf.jus.br. Acesso em: 17 jan. 2011.

_____. STF. RE 253.885, Rel. Min. Ellen Gracie, julgamento em 04/06/2002, DJ de 21/06/2002. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 17 jan. 2011.

_____. STF. ADI 2.551-MC-QO, Plenário Rel. Min. Celso de Mello, julgamento em 02/04/2003, DJ de 20/04/2006. Disponível em: www.stf.jus.br. Acesso em: 20 jan. 2011.

_____. STF. RE 191668, 1ª Turma, Rel. Min. Menezes Direito, julgado em 15/04/2008, publicado no DJe de 30/05/2008. Disponível em: www.stf.jus.br. Acesso em: 27 jan. 2011.

_____. STJ. REsp 728999/PR, Rel. Min. Luiz Fux, 1ª Turma, julgado em 12/09/2006, DJ 26/10/2006, p. 229. Disponível em: www.stj.jus.br. Acesso em: 22 jan. 2011.

_____. TRF4, AMS 2005.72.05.000018-8, Segunda Turma, Relator Leandro Paulsen, DJ 18/10/2006.

_____. TARS. 1ª Câmara Cível. Unânime. Apelação Cível nº 194019311. Rel. Juiz SALVADOR HORÁCIO VIZZOTTO. Em 31.05.94.

CACHAPUZ, Rozane da Rosa. **Arbitragem: alguns aspectos do processo e do procedimento na lei nº 9.307/96**. São Paulo: LED - Editora de Direito, 2000.

CÂMARA, Alexandre Freitas. **A arbitragem – lei nº 9.307/1996**. 3. ed. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2002.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional**. 6. ed. Coimbra: Almedina, 2002.

CARDOZO, José Eduardo Martins. **Princípios constitucionais da administração pública (de acordo com a Emenda Constitucional n.º 19/98)**. IN MORAES, Alexandre. Os 10 anos da Constituição Federal. São Paulo: Atlas, 1999.

CARMONA, Carlos Alberto. **Arbitragem e processo: um comentário à lei 9.307/96**. São Paulo: Malheiros, 1998.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

CARVALHO, Kildare Gonçalves. **Direito constitucional didático**. 8. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1991.

_____. **Curso de direito tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

_____. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

CASTRO, Aldemário Araújo. **NOTA PGFN/PFN-AL/Nº 02/97-AAC**. Disponível em: <<http://www.aldemario.adv.br/artigo1.htm>>. Acesso em: 27 set. 2009.

Centro Brasileiro de Mediação e Arbitragem – CBMA. **Quais são as vantagens da arbitragem?** Disponível em:<<http://cbma.com.br/quais-sao-as-vantagens-da-arbitragem/>>. Acesso em: 12 out. 2010.

CUNHA, Marcos André da; RUIZ, Ivan Aparecido. **O princípio da eficiência na administração pública: propostas para a otimização da cobrança judicial da dívida ativa**. Disponível em: <[http://www.repositorio.seap.pr.gov.br/arquivos File/gestao_de_politicas_publicas_no_parana_coletanea_de_estudos/cap_8_administracao_e_p_revidencia/capitulo_8_3.pdf](http://www.repositorio.seap.pr.gov.br/arquivos/File/gestao_de_politicas_publicas_no_parana_coletanea_de_estudos/cap_8_administracao_e_p_revidencia/capitulo_8_3.pdf)>. Acesso em: 26 jan. 2011.

CUNHA JUNIOR, Dirley da. **Curso de direito administrativo**. 5. ed. Salvador: JusPODIVM, 2007.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas. *In*: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

_____. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. 2 ed. São Paulo: RT, 2007.

_____. **A fiscalização tributária em um estado democrático de direito**. Disponível em: <www.fazenda.gov.br/ucp/pnafe/cst/arquivos/Fisc-Democ-Misabel.doc>. Acesso em: 31 dez. 2010.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro: teoria geral das obrigações**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 1996. v. 2.

_____. **Curso de direito civil brasileiro: teoria geral das obrigações**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. v. 2.

EDUAO, Thaís de Aguiar. **Compensação entre débitos tributários e créditos previdenciários**. Disponível em: <<http://www.lfg.com.br>>. Acesso em: 23 jan. 2011.

FIGUEIREDO, Paulo Henrique. **Considerações sobre o instituto jurídico da transação civil e tributária**. Disponível em: <http://www.scribd.com/doc/1748232_2/Art-035>. Acesso em: 13 jan. 2011.

FREITAS, Juarez. **O Controle dos atos administrativos e os princípios fundamentais**. São Paulo: Malheiros, 1997.

GALINARI, Cledson Moreira. **Transação tributária. Abordagem principiológica e pragmática da transação tributária**. Revista Eletrônica Consultor Jurídico de 18 de

agosto de 2006. Disponível em: < <http://conjur.estadao.com.br/static/text/47466,1> >. Acesso em: 1º jan. 2011.

GIFIS, Steven H. **Law dictionary**. 5. ed. New York: Barron's, 2003.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. A transação tributária e seus descontentes. **Valor Econômico**, 08 out. 2008. Disponível em: <<http://www3.pgfn.gov.br/assessoria-de-comunicacao/Entrevistas/a-transacao-tributaria-e-seus-descontentes/>>. Acesso em: 27 set. 2009.

_____. **A transação tributária**. Disponível em: < <http://www.arnaldogodoy.adv.br/artigos/artigotransacao.htm>>. Acesso em: 23 jan. 2011.

GRAU, Eros Roberto. **Arbitragem e contrato administrativo**. In Revista Trimestral de Direito Público, n. 32, São Paulo: RT, 2000.

GUARACY, Izabela Costa Goffoni. **Transação tributária é viável apenas para resolver litígio**. Revista Consulta Jurídico. 5 setembro 2007. Disponível em: < http://www.conjur.com.br/2007set05/transacao_tributaria_viavel_apenas_resolver_litigio>. Acesso em: 13 jan. 2011.

GUASTI, Rogério. **Transação do débito fiscal**. Disponível em: < <http://recantoda.sletras.uol.com.br/textosjuridicos/729918>>. Acesso em 23 jan. 2011.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. São Paulo: Atlas, 2003.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

IWAKURA, Cristiane Rodrigues. **Disponibilidade do objeto litigioso como condição de transigibilidade nas demandas em face da Fazenda Pública**. Jus Navigandi, Teresina, ano 15, n. 2593, 7 ago. 2010. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/17135>>. Acesso em: 21 jan. 2011.

LEMES, Selma Maria Ferreira. **Princípios e origens da lei de arbitragem**. Revista do Advogado, São Paulo, n. 51, p. 32-35, out. 1997.

_____. **Arbitragem na administração pública – fundamentos jurídicos e eficiência econômica**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

LESSA, Flávio Romero de Oliveira Castro. **Breves considerações acerca da viabilidade de se utilizar a transação no Direito Tributário**. Jus Navigandi, Teresina, ano 13, n. 1752, 18 abr. 2008. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/11169>>. Acesso em: 31 dez. 2010.

LOPES, Simone Anacleto. **Anteprojeto de lei geral de transação em matéria tributária: uma análise jurídica**. Biblioteca Digital Revista Fórum de Direito Tributário, Belo Horizonte, ano 7, n. 38, mar. 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. **A transação no direito tributário**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 75, p. 60, dez. 2001.

_____. **Princípio da eficiência em matéria tributária, pesquisas tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 12, p. 53-54, 2006.

_____. **Transação e arbitragem no âmbito tributário**. Biblioteca Digital Revista Fórum de Direito Tributário, Belo Horizonte, ano 5, n. 28, jul. 2007.

_____. **Curso de direito tributário**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Transação em matéria tributária. Limites. Inconstitucionalidades**. Fortaleza, 20 ago. 2009. Disponível em:< www.sindifisconacional.org.br/mod_download.php?id>. Acesso em: 27 set. 2009.

MALUF, Carlos Alberto Dabus. **A transação no direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1985.

MARMELSTEIN, George. **Curso de direitos fundamentais**. São Paulo: Atlas, 2008.

MARTINS FILHO, Luiz Dias; ADAMS, Luis Inácio Lucena. A transação no Código Tributário Nacional (CTN) e as novas propostas de lei autorizativa. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco. **Transação e arbitragem no âmbito tributário**. Belo Horizonte: Fórum, 2008

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990.

_____. **Direito administrativo brasileiro**. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Elementos de Direito Administrativo**. São Paulo: RT, 1980.

_____. **Elementos de direito administrativo**. São Paulo: Malheiros, 1990.

_____. **Conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

_____. **Curso de direito administrativo**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

MELO, José Eduardo Soares de. Decadência, prescrição e demais modalidades de extinção do crédito tributário – CTN (Artigos 170 a 174). In PEIXOTO, Marcelo Guimarães; LACOMBE, Rodrigo Santos Masset. (Coords.). **Comentários ao código tributário nacional**. São Paulo: MP Editora, 2005.

MENDONÇA, Manoel Ignácio Carvalho de. **Doutrina e prática: das obrigações ou tratado geral dos direitos de crédito**. Curitiba: Typ. e Lith. a vapor Imp. Paranaense, 1908.

MIRANDA, Pontes de. **Tratado de direito privado**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971. v. 25.

MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de direito civil: direito das obrigações 1ª parte**. 28. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001. v. 4.

MOORE, Christopher W. **O processo de mediação: estratégias práticas para a resolução de conflitos**. 2. ed. Porto Alegre: Artmed, 1998.

MORAES, Alexandre de. **Reforma administrativa: emenda constitucional nº 19/98**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

MORAIS, Carlos Yuri Araújo de. **Transação e arbitragem em matéria tributária: a experiência estrangeira e sua aplicabilidade ao direito brasileiro**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, n. 79. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 109, mar./abr. 2008.

MORAIS, José Luis Bolzan. **Mediação e arbitragem: alternativas à jurisdição**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1999.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Mutações do direito administrativo**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

MUZZI FILHO, Carlos Victor. **A vontade do contribuinte no direito tributário (existem “contratos fiscais”?)**. Revista Jurídica da Procuradoria Geral da Fazenda Estadual, n. 48/50, p. 11-32, out./jun. 2002/2003.

NABAIS, José Cassalta. **Contratos fiscais**. Coimbra: Coimbra Editora, 1994.

NASCIMENTO, Carlos Valder do. **Comentários ao código tributário nacional**. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

O'CONNOR, Joseph; SEYMOUR, John. **Introdução à programação neurolingüística: como entender e influenciar as pessoas**. 3. ed. São Paulo: Summus, 1995.

OLIVEIRA, José Jayme de Macedo. **Código tributário nacional: comentários, doutrina e jurisprudência**. São Paulo: Saraiva, 1998.

OSÓRIO, Fábio Medina. **Improbidade administrativa**. Porto Alegre: Síntese, 1997.

PAMPLONA FILHO, Rodolfo. **Atualizando uma visão didática da arbitragem na área trabalhista**. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/>>. Acessado em: 12 out. 2010.

PAMPLONA FILHO, Rodolfo; GAGLIANO, Pablo Stolze. **Novo curso de direito civil – obrigações**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. v. 2.

PARIZATTO, João Roberto. **Arbitragem, comentários à lei 9.307/96, de 23-9-96**. São Paulo: LED - Editora de Direito, 1997.

PEREIRA, Glauco Florentino. **Mediação**. Disponível em: <www.covoadvogados.com.br>. Acesso em: 20 dez. 2009.

PEREIRA, Robson. **Execução fiscal é um sistema caro lento e ineficiente**. Consultor Jurídico, 09 mai. 2011. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2011-mai-09/letras-juridicas-execucao-fiscal-sistema-caro-lento-ineficiente>. Acesso em: 12 mai. 2011.

PESSOA, Leonardo Ribeiro. **Os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade na jurisprudência tributária norte-americana e brasileira**. Jus Navigandi, Teresina, ano 9, n. 522, 11 dez. 2004. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/5989>>. Acesso em: 22 jan. 2011.

RIBAS, Antônio Souza; RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. **Arbitragem como meio alternativo na solução de controvérsias tributárias**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, n. 60. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 223, jan./fev. 2005.

ROCHA, Carmen Lúcia Antunes. **Princípios constitucionais da administração pública**. Belo Horizonte: Del Rey, 1994.

ROSEMBUJ, Tulio. **La transacción tributaria. Discrecionalidad y actos de consenso**. Barcelona: Atelier, 2000.

SALES, Lília Maia de Moraes. **A mediação de conflitos – mudanças de paradigmas.** Disponível em: < www.mediacaobrasil.org.br>. Acessado em: 20 dez. 2009.

SALES, Lília Maia de Moraes e VASCONCELOS, Mônica Carvalho. **Mediação Familiar: um estudo histórico-social das relações de conflitos nas famílias contemporâneas.** 1. ed. Fortaleza: Expressão Gráfica e Editora Ltda, 2006.

SAMPAIO JÚNIOR, José Herval. **O papel do juiz na tentativa de pacificação social: a importância das técnicas de conciliação e mediação.** Disponível em: <<http://www.lfg.com.br>>. Acessado em: 4 jul. 2010.

SEER, Roman. Contratos, transacciones y otros acuerdos em derecho tributario alemán. In: PISARIK, Gabriel Elorriaga (Coord.). **Convención y arbitraje en el derecho tributario.** Madrid: Marcial Pons, 1996.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **Teoria e prática das isenções tributárias.** Rio de Janeiro: Forense, 1989.

SEVERINI, Tiago. **Transação em matéria tributária no direito brasileiro?** Revista Tributária e de Finanças Públicas, n. 88. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 235, set./out. 2009.

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário jurídico.** 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo.** 15. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

SIMÕES JUNIOR, Áureo. **Mediação.** Disponível em: <www.mediatar-s.com.br>. Acessado em: 16 mai. 2010.

SORIANO, Ramón. **Sociología del derecho.** Barcelona: Ariel, 1997.

SOUZA, Heloise Helenne Kloster. **Mediação: noções e vantagens.** Disponível em: <www.direitonet.com.br>. Acessado em: 20 dez. 2009.

SOUZA, Luiz Antônio de. **A transigibilidade do crédito tributário na nova audiência preliminar de conciliação: uma abordagem multifenomenológica.** Revista de Processo, n. 85. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 160, jan./mar. 1997.

SOUZA NETO, João Baptista de Mello e. **Mediação em juízo: abordagem prática para obtenção de um acordo justo.** 1. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

SZKLAROWSKI, Leon Frejda. **A arbitragem – uma nova visão – primeira parte.** Disponível em: < <http://www.revistartonline.com.br>>. Acesso em: 9 jun. 2010.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Transação, arbitragem e conciliação judicial como medidas alternativas para resolução de conflitos entre administração e contribuintes – simplificação e eficiência administrativa.** Biblioteca Digital Revista Fórum de Direito Tributário, Belo Horizonte, ano 1, n. 2, mar. 2003.

_____. **Lei geral de transação tributária.** Disponível. Em: <www.fazenda.rj.gov.br/portal/ShowBinary/BEA%20Repository/site_fazenda/instituicao/seminario/transacaoTributaria.pdf>. Acesso em: 29 dez. 2010.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário.** 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

WARAT, Luis Alberto. **O ofício do mediador.** Florianópolis: Habitus, 2001.

ANEXOS

Anexo único – Projeto de Lei n. 5.082/2009.

PROJETO DE LEI

Dispõe sobre transação tributária, nas hipóteses que especifica, altera a legislação tributária e dá outras providências.

O CONGRESSO NACIONAL decreta:

CAPÍTULO I DAS DISPOSIÇÕES GERAIS

Art. 1º Esta Lei estabelece as condições e os procedimentos que a União, por meio da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e da Secretaria da Receita Federal do Brasil, e os sujeitos passivos de obrigação tributária deverão observar para a realização de transação, que importará em composição de conflitos ou terminação de litígio, para extinção do crédito tributário, nos termos dos arts. 156, inciso III, e 171 da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional.

Parágrafo único. Em qualquer das modalidades de transação de que trata esta Lei, a Fazenda Nacional poderá, em juízo de conveniência e oportunidade, obedecidos os dispositivos desta Lei, celebrar transação, sempre que motivadamente entender que atende ao interesse público.

Art. 2º Em todos os atos e procedimentos desta Lei, serão observados os princípios do art. 37, **caput**, da Constituição, do art. 2º da Lei no 9.784, de 29 de janeiro de 1999, e os deveres de veracidade, de lealdade, de boa-fé, de confiança, de colaboração e de celeridade.

Parágrafo único. O sujeito passivo prestará todas as informações que lhe forem solicitadas para esclarecimento dos fatos e solução efetiva dos litígios que sejam objeto de transação.

Art. 3º Caso não se chegue a uma composição do conflito ou solução do litígio, os ajustes prévios, informações, dados e eventuais propostas de concessões recíprocas não serão oponíveis ou exigíveis de uma parte em relação à outra.

Parágrafo único. O disposto no **caput** não se aplica, quanto às informações e dados, nos casos em que:

- I - a lei determine a formalização de representação fiscal para fins penais; ou
- II - seja objeto de declaração ou apresentação obrigatória.

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

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

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

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

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

II - do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, com anuência do Ministro de Estado da Fazenda, quando os valores envolvidos forem iguais ou superiores a R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais).

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

Art. 5º A transação não aproveita nem prejudica senão aos que nela intervierem, exceto nos casos de sucessores, responsáveis solidários, subsidiários ou substitutos tributários, no que tange aos efeitos sobre a situação jurídica relativa a cada um desses.

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

§ 1º A redução de sanções de natureza pecuniária, de juros de mora e demais acréscimos pecuniários, conforme os critérios desta Lei, será admitida somente nas modalidades específicas de transação por insolvência civil, falência e recuperação judicial ou recuperação tributária, respeitados os seguintes limites:

I - até cem por cento do seu valor, no caso de exigências de multas decorrentes unicamente do descumprimento de obrigações acessórias;

II - até cinquenta por cento das multas, de mora e de ofício;

III - até sessenta por cento dos juros de mora incidentes após a constituição do crédito tributário;

IV - até cem por cento do encargo de sucumbência e demais encargos de natureza pecuniária.

§ 2º O montante de reduções de que tratam os incisos II e III do § 1º limita-se a cinquenta por cento do montante do crédito tributário consolidado.

§ 3º Nas modalidades de transação em processo judicial ou administrativa por adesão, poderá ser relevado o encargo legal e as verbas sucumbenciais.

§ 4º O disposto nos incisos I e II do § 1º não se aplica às multas não passíveis de redução em decorrência de previsão expressa em lei e às multas previstas no § 1º do art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e no § 6º do art. 80 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964.

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

I - implicar negociação do montante do tributo devido;

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

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

b) que fundamente crédito tributário objeto de:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

§ 3º Na composição de controvérsia jurídica, poderá a Fazenda Nacional eleger as hipóteses do art. 108 da Lei no 5.172, de 1966, para alcançar a solução do conflito ou litígio.

Art. 8º Admitida a proposta, o prosseguimento da transação poderá ser subordinado, concomitante ou alternadamente:

I - à exigência de prévia assinatura de termo de ajustamento de conduta pelo sujeito passivo;

II - à substituição ou ao efeito de solidariedade do administrador inidôneo, nos termos do art.42 desta Lei.

Art. 9º Sem prejuízo do disposto no art. 14, será aplicada multa sancionatória pelo descumprimento do termo de transação ou ajustamento de conduta de vinte por cento sobre o valor do débito resultante da transação.

Art. 10. Sem prejuízo das competências originárias da autoridade administrativa tributária, em quaisquer das modalidades de transação, o sujeito passivo, no exercício dos deveres a que se refere o art. 3º desta Lei, facultará à Fazenda Nacional acesso e fiscalização dos livros e documentos necessários aos procedimentos referidos nesta Lei, identificadas conforme a proposta, ou às questões que forem objeto do termo de transação ou com estas relacionadas.

Art. 11. A celebração da transação, em todas as modalidades previstas nesta Lei, implicará renúncia pelo sujeito passivo ao direito sobre que se funda a ação ou recurso, administrativo ou judicial, no que tange ao mérito das questões deduzidas como objeto do termo de transação.

Parágrafo único. No caso de a pessoa jurídica fazer parte de ação coletiva, ela deverá declarar formalmente a renúncia expressa e irrevogável aos efeitos da ação, bem como qualquer alegação de direito sobre a qual referida ação se funda.

Art. 12. O termo de transação somente poderá ser discutido, administrativa ou judicialmente, quanto à sua nulidade.

§ 1º Verifica-se a nulidade do termo de transação quando:

I - não estiverem presentes condições ou requisitos, formais ou materiais, exigidos por esta Lei;

II - verse sobre:

a) as matérias vedadas pelo art. 7º desta Lei; ou

b) a disposição de resultado de litígio já decidido por sentença judicial transitada em julgado, a partir da data de sua publicação ou ciência por alguma das partes;

III - houver prevaricação, concussão ou corrupção passiva na sua formação;

IV - ocorrer dolo, fraude, simulação, erro essencial quanto à pessoa ou quanto ao objeto do conflito.

§ 2º A decretação da nulidade far-se-á:

I - de ofício, pela CGTC ou órgão administrativo com competência por ela delegada, em qualquer caso, após notificação ao sujeito passivo para, querendo, manifestar-se no prazo de quinze dias, salvo se ele próprio for o requerente; ou

II - no âmbito judicial, mediante pedido da Fazenda Nacional ou do sujeito passivo, pelo juízo competente que houver homologado a transação.

§ 3º Qualquer alegação concernente ao disposto neste artigo que, com infração aos compromissos firmados no termo de transação ou no termo de ajustamento de conduta, não se faça estritamente nos limites da demonstração de nulidade será considerada como litigância de má-fé, punível conforme os art. 17 e 18 da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil, excetuados os litígios decorrentes da incorreta aplicação, por ato da administração, dos critérios previstos no termo de transação.

§ 4º A anulação do termo de transação, pelos motivos previstos nos incisos III e IV do § 1º, quando caracterizada a infração pelo sujeito passivo dos deveres a que se refere o art. 2º desta Lei, impede a sua habilitação em qualquer outro procedimento de transação tributária por cinco anos, a contar da publicação do ato de decretação de nulidade a que se refere o § 2º.

§ 5º A transação não se anula por erro de direito referente às questões que foram objeto da solução de controvérsias entre as partes.

§ 6º O termo de transação será revisto pela autoridade competente, conforme orientação da CGTC e mediante prévia notificação ao sujeito passivo, para ciência e manifestação no prazo de quinze dias, com efeitos **ex nunc** quando fundado em:

I - lei ou ato normativo declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal; ou

II - aplicação ou interpretação da lei ou ato normativo contrário à jurisprudência definitiva dos tribunais superiores e do Supremo Tribunal Federal.

Art. 13. O descumprimento das obrigações relativas ao termo de transação:

I - interrompe a prescrição, na forma do inciso V do parágrafo único do art. 174 da Lei nº 5.172, de 1966;

II - autoriza a revogação dos compromissos presentes ou futuros pactuados no termo de transação, após notificação do sujeito passivo para manifestar-se no prazo de quinze dias, com provas de suas alegações.

Parágrafo único. O disposto no inciso II não afasta a renúncia de que trata o art. 11.

Art. 14. Com a revogação ou anulação da transação, o crédito tributário será exigido no seu valor originário, com seus acréscimos legais, descontando-se o montante pago no período, prosseguindo-se na cobrança ou na execução do crédito inscrito em dívida ativa, não se aplicando as reduções previstas no art. 6º.

Parágrafo único. O disposto no **caput** implica cancelamento da certidão de que trata o inciso II do art. 20.

Art. 15. São modalidades de transação para os fins desta Lei:

I - transação em processo judicial;

II - transação em insolvência civil, recuperação judicial e falência;

III - transação por recuperação tributária; e

IV - transação administrativa por adesão.

CAPÍTULO II DO REGIME GERAL DA TRANSAÇÃO

Art. 16. O sujeito passivo somente poderá propor transação quando atendidos os requisitos previstos nesta Lei e nos seus regulamentos.

Parágrafo único. A proposta de transação poderá ser apresentada uma única vez, o que se definirá pela matéria objeto do conflito ou litígio.

Art. 17. É condição para assinatura do termo de transação que o sujeito passivo tenha cumprido todas as obrigações tributárias acessórias quando essas não sejam especificamente objeto do conflito ou litígio.

Art. 18. A proposta de transação deverá ser instruída com:

I - completa e adequada qualificação do sujeito passivo, incluindo:

a) o endereço e o número de inscrição no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica - CNPJ de sua sede e, se houver, de suas filiais, quando estas possam aproveitar-se do resultado da transação, ou o número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas - CPF;

b) o endereço postal e o endereço eletrônico aos quais deverão ser encaminhadas todas as comunicações referidas nesta Lei, ou em seus regulamentos, ao longo de todo o procedimento de transação e período de cumprimento do termo de transação, devendo, caso o endereço postal eleito para este fim não corresponda ao endereço de sua sede ou domicílio fiscal, justificar expressamente a indicação;

c) a qualificação completa dos seus titulares ou administradores;

d) a qualificação completa do seu representante legal;

e) a qualificação completa do seu representante para o procedimento de transação, se distinto do seu representante legal; e

f) independentemente da documentação que acompanhe a proposta de transação, a explicitação dos poderes conferidos pelo contrato social, estatuto social ou mandato específico ao seu representante para este procedimento, e a indicação do prazo, se houver, de validade destes mesmos poderes;

II - todos os elementos necessários à exata compreensão do conflito ou litígio, incluindo suas conseqüências diretas de natureza tributária ou societária;

III - informação sobre se o sujeito passivo, ou seus controladores, formularam, nos últimos cinco anos:

a) anterior proposta de transação, especificando, em caso positivo, o número do correspondente processo administrativo, o seu objeto específico e a conclusão do procedimento;

b) procedimento de consulta junto à administração tributária federal sobre o mesmo objeto, no todo ou em parte, da presente proposta de transação, especificando, em caso positivo, o número do correspondente processo administrativo e a conclusão do procedimento;

c) procedimento de compensação tributária, na forma do art. 170 da Lei nº 5.172, de 1966, de qualquer natureza e sob qualquer fundamento, que envolva, direta ou indiretamente, o mesmo objeto da presente proposta de transação, especificando, em caso positivo, o número do correspondente processo administrativo, o seu objeto específico e a conclusão do procedimento;

IV - atendimento aos demais requisitos materiais e formais exigidos por esta Lei ou seus regulamentos; e

V - as propostas originais de concessões para a extinção do litígio e da obrigação tributária.

Parágrafo único. Caberá ao sujeito passivo a apresentação de todas as provas dos fatos que venha a alegar na proposta de transação, incluindo pareceres, perícias e outros documentos relevantes.

Art. 19. A proposta de transação será apresentada à autoridade administrativa competente, conforme determinado por ato da CGTC, e protocolizada na correspondente unidade administrativa.

§ 1º Considera-se recebida a proposta de transação no primeiro dia útil seguinte ao seu protocolo.

§ 2º Para os fins desta Lei, considerar-se-á admitido o processamento da proposta pela autoridade administrativa, salvo ato ou manifestação em contrário, no sexagésimo dia subsequente à data de sua recepção, na forma do § 1º, desde que dia útil.

§ 3º O disposto no § 2º não se aplica:

I - quando a autoridade administrativa receptora da proposta for incompetente para processá-la, nos termos de resolução da CGTC;

II - quando, após a recepção e antes da admissão do processamento da proposta de transação, houver sido exigida do sujeito passivo a retificação ou a complementação da sua proposta ou da documentação que a acompanhe, hipótese em que, sem prejuízo do aproveitamento dos elementos referidos no art. 18, o protocolo da emenda considerar-se-á como nova apresentação de proposta para os fins deste artigo.

§ 4º A autoridade administrativa competente pode admitir ou recusar a proposta de transação, bem como aceitar ou não as concessões apresentadas pelo sujeito passivo, em decisão cuja motivação poderá ser na forma do § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784, de 1999.

Art. 20. A admissão do procedimento de transação pela autoridade administrativa competente, mediante despacho fundamentado, na forma dos §§ 2º e 3º do art. 19, implicará os seguintes efeitos:

I - suspensão do processo administrativo ou judicial no curso do procedimento de transação;

II - direito do sujeito passivo, nas matérias objeto da sua proposta e nos limites da respectiva admissão pela Fazenda Nacional, a obter certidão positiva com efeito de negativa, nos termos do art. 206 da Lei nº 5.172, de 1966, desde que os eventuais impedimentos para sua emissão sejam limitados às obrigações objeto da respectiva proposta de transação;

III - autorização do sujeito passivo à Fazenda Nacional, desde a admissão do processamento da proposta até a conclusão do procedimento de transação, para solicitação, no Brasil ou no exterior, aos órgãos administrativos competentes ou a instituições financeiras, de informações e documentos necessários à verificação da situação fiscal e financeira do devedor, inclusive os submetidos a sigilo, relativos ao objeto da respectiva proposta de transação.

§ 1º Sem prejuízo da continuidade do procedimento de transação, a suspensão prevista no inciso I não abrangerá os demais processos judiciais ou administrativos em curso, que não sejam objeto do procedimento de transação.

§ 2º O histórico fiscal do sujeito passivo poderá ser utilizado para a admissibilidade de garantias com vistas à preservação do direito da Fazenda Nacional.

Art. 21. As partes terão cento e oitenta dias a partir da admissão do processamento da proposta para alcançar solução para o conflito ou litígio.

§ 1º O prazo previsto no **caput** não se suspende nem se interrompe, podendo ser prorrogado em até cento e oitenta dias, mediante decisão motivada da CGTC ou da autoridade administrativa competente.

§ 2º Escoado o prazo para celebração da transação, sem solução para o conflito ou litígio, o crédito tributário será exigido nos termos do art. 14 desta Lei.

Art. 22. No caso de revisão da proposta de transação pela autoridade administrativa competente, o sujeito passivo será imediatamente notificado, nos termos do

art. 23 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, por via postal, com aviso de recebimento, ou por meio eletrônico, com registro de envio, presumindo-se a recepção de qualquer destas comunicações, desde que enviada para o endereço postal ou eletrônico informado na proposta de transação, respectivamente, no décimo quinto dia subsequente à sua postagem ou ao seu envio eletrônico.

Art. 23. A autoridade administrativa competente, designada por resolução da CGTC, examinará a proposta de transação apresentada pelo sujeito passivo e encaminhará àquela Câmara manifestação pela sua aprovação, rejeição ou modificação.

§ 1º Alcançada a solução para o conflito ou litígio, a CGTC deverá produzir o termo de transação.

§ 2º O termo de transação surtirá seus efeitos desde a sua assinatura pelas partes, ou, em se tratando de transação em processo judicial, desde a sua homologação pelo juiz competente.

§ 3º A transação:

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

II - não autoriza restituição ou compensação de importâncias já pagas, compensadas ou incluídas em parcelamentos cuja opção se tenha verificado anteriormente à celebração do respectivo termo;

III - autoriza, quando necessário, a substituição da certidão de dívida ativa, a qualquer tempo, sem qualquer ônus para a Fazenda Nacional; e

IV - exclui o impedimento à obtenção de certidão positiva com efeito de negativa, nos termos do art. 206 da Lei nº 5.172, de 1966, salvo disposição contrária expressamente prevista no termo de transação, nas matérias que lhe sirvam de objeto, desde que:

a) os impedimentos para sua concessão sejam limitados às obrigações que sirvam de objeto ao termo de transação; e

b) não exista processo administrativo ou judicial em curso para a anulação ou revogação de termo de transação, nos termos dos arts. 12 e 13 desta Lei, ficando revogada certidão anteriormente emitida.

Art. 24. São requisitos obrigatórios do termo de transação:

I - forma escrita;

II - qualificação das partes transadoras;

III - referência à decisão administrativa que autoriza a celebração da transação;

IV - especificação das obrigações ajustadas;

V - fixação do valor da multa sancionatória, nos termos do art. 9º;

VI - cláusulas do acordo, incluindo:

a) condições econômicas consideradas;

b) responsabilidades no eventual descumprimento dos termos acordados, inclusive dos gestores, titulares, sócios e administradores no caso de pessoa jurídica;

c) renúncia expressa do sujeito passivo aos direitos ou interesses anteriores relativos ao objeto da transação, incluindo direito de promover qualquer medida contenciosa, judicial ou administrativa;

d) fixação do valor devido e o montante de renúncia do crédito tributário, se houver;

VII - data e local de sua realização; e

VIII - assinatura das partes.

§ 1º Quando a matéria objeto do litígio entre a Fazenda Nacional e o sujeito passivo estiver presente em dois ou mais processos administrativos ou judiciais, a autoridade administrativa competente poderá autorizar a realização de procedimento de transação comum a todos, seguido de um único termo de transação.

§ 2º Na assinatura do termo de transação, a Fazenda Nacional será representada pelo Procurador da Fazenda Nacional indicado pela CGTC ou pela Câmara de Transação e Conciliação – CTC de que trata o art. 48.

§ 3º Os documentos que compõem o processo de transação serão arquivados na unidade da Fazenda Pública que jurisdiciona o domicílio fiscal do contribuinte e as ementas dos termos de transação serão divulgadas na rede mundial de computadores na forma de regulamento, com preservação de informações sujeitas a segredo na forma do art. 198 da Lei nº 5.172, de 1966.

Art. 25. O termo de transação poderá ser condicionado à exigência de assinatura de termo de ajustamento de conduta, prévio, suplementar ou incluso no próprio termo de transação.

§ 1º O sujeito passivo poderá propor ou submeter-se a termo de ajustamento de conduta perante a Fazenda Nacional, conforme plano de regularidade tributária, o qual deverá ser cumprido integralmente, sob pena de revogação do termo de transação.

§ 2º À autoridade administrativa competente caberá aprovar ou rejeitar termo de ajustamento de conduta fiscal.

§ 3º O termo de ajustamento de conduta especificará as condições para o cumprimento das obrigações e demais deveres tributários assumidos, inclusive prazos ou procedimentos a serem observados em cada caso.

Art. 26. No ajustamento de conduta, o sujeito passivo poderá, de acordo com a sua proposta e com prévia anuência da autoridade administrativa competente, adotar os procedimentos de denúncia espontânea ou de imputação dos débitos inscritos em dívida ativa.

Art. 27. Aplica-se ao termo de ajustamento de conduta o disposto no art. 39, inciso I, e art. 42 desta Lei.

Art. 28. Assinado o termo de transação, na forma dos arts. 23 e 24, e havendo processo judicial em curso sobre a matéria objeto de transação, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional diligenciará junto ao juiz ou tribunal onde se encontre o processo, para informar sobre a transação e requerer as providências processuais cabíveis.

§ 1º As execuções fiscais correspondentes aos débitos transigidos serão suspensas e os autos arquivados, sem baixa definitiva de distribuição, até que sejam pagos integralmente os montantes acordados.

§ 2º Nos demais casos, com a extinção da ação principal, deverão ser extintas todas as ações cautelares a ela vinculadas.

§ 3º Na hipótese prevista neste artigo, o termo de transação poderá dispor sobre as verbas de sucumbência e custas judiciais.

CAPÍTULO III DAS MODALIDADES ESPECÍFICAS DE TRANSAÇÃO

Art. 29. As modalidades de transação objeto deste Capítulo observarão as disposições dos arts. 1º a 25 e a sua disciplina específica.

Seção I Da Transação em Processo Judicial

Art. 30. A transação em processo judicial terá por objeto o litígio entre as partes, como definido no pedido inicial, cuja solução, para a matéria de fato ou de direito, poderá ser alcançada inclusive mediante a consideração de elementos não constantes no processo judicial.

§ 1º A transação em processo judicial somente será admitida:

I - para créditos tributários devidamente constituídos por lançamento por homologação ou por lançamento de ofício;

II - em qualquer fase do processo judicial, antes da data de publicação do despacho, positivo ou negativo, de admissibilidade de recurso especial ou extraordinário, interposto pela Fazenda Nacional ou pelo sujeito passivo; ou

III - no caso de haver execução fiscal em curso:

a) até o julgamento em primeira instância dos respectivos embargos; ou

b) não sendo opostos embargos, até a publicação da decisão que designar a data do leilão.

§ 2º Admitido o processamento da proposta de transação, nos termos do art. 19, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional a levará ao conhecimento do juízo responsável pelo processo judicial para que este o suspenda nos termos e prazos definidos nesta Lei.

§ 3º A transação poderá incluir matérias pertinentes àquelas deduzidas em juízo e com estas relacionadas ou conexas.

§ 4º Alcançada a transação para a solução do litígio, observar-se-á o disposto nos arts. 23 e 24 desta Lei.

§ 5º A transação em processo judicial não poderá ocorrer em ações mandamentais ou em ações cautelares.

§ 6º Às transações que tenham por objeto créditos inscritos em dívida ativa, ajuizados ou não, aplicam-se, no que couber, as disposições desta Seção.

Art. 31. Ao regime de transação a que se refere o art. 30 não se aplicam os arts. 331, **caput** e § 1º, 447 e 448 da Lei nº 5.869, de 1973.

Seção II

Da Transação no Caso de Insolvência Civil, Falência ou Recuperação Judicial

Art. 32. Declarada a insolvência civil (Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 – Código Civil, art. 955; Lei nº 5.869, de 1973, arts. 748 e seguintes) ou decretada a falência do empresário ou da sociedade empresária, segundo os arts. 75 e 76 da Lei nº 11.101 de 9 de fevereiro de 2005, ou estando o sujeito passivo em processo de recuperação judicial de que trata o art. 47 da Lei nº 11.101, de 2005, a Fazenda Nacional poderá propor ao juízo competente a transação tributária para os efeitos de extinção do crédito tributário de modo definitivo, nos termos de resolução da CGTC.

§ 1º A transação a que se refere o **caput** somente poderá ser realizada pelo juiz, quando serão apresentadas as propostas pelas partes transadoras, para garantir a satisfação dos créditos tributários, sem prejuízo da tutela aos direitos do insolvente ou do falido, da administração da massa falida e dos titulares de créditos preferenciais, os quais deverão ser preservados no que for suficiente para a satisfação destes.

§ 2º O procedimento deste artigo aplicar-se-á também aos demais casos de concurso de credores com insolvência declarada judicialmente, podendo a Fazenda Nacional, em todos eles, quando caracterizada a imprescindibilidade da medida para a recepção, total ou parcial, dos créditos tributários suportáveis pelos bens do devedor ou pela massa, admitir, por despacho fundamentado, exclusivamente no contexto das concessões recíprocas que caracterizam o procedimento de transação, o seguinte:

I - conforme o inciso I do art. 172 da Lei nº 5.172, de 1966, a remissão parcial do crédito tributário, com base na situação econômica do sujeito passivo;

II - conforme alínea “d” do inciso II do art. 181 da Lei nº 5.172, de 1966, anistia de penalidade tributária, condicionada ao cumprimento do termo de transação pelo sujeito passivo, no caso de este se encontrar em recuperação judicial;

III - nos termos dos arts. 155-A e 156, inciso XI, da Lei nº 5.172, de 1966, a possibilidade de parcelamento dos débitos ou de sua extinção mediante dação em pagamento.

Art. 33. O sujeito passivo que se submeter à transação por insolvência tributária, caso sobrevenha sua recuperação, com extinção da insolvência ou da falência, deverá firmar termo de ajustamento de conduta e manter, pelos cinco anos seguintes, regularidade fiscal em todos os tributos federais, sob pena de cobrança da diferença dos débitos objeto da transação, acrescidos dos encargos legais.

Art. 34. Quando se apurar que o sujeito passivo concorreu com dolo, fraude ou simulação para sua insolvência ou falência ou não se utilizou da denúncia espontânea antes da transação tributária referida nesta Seção, o respectivo termo não poderá ser concluído ou será nulo, caso já se tenha por encerrado o procedimento, sem prejuízo das consequências penais cabíveis.

Seção III **Da Transação por Recuperação Tributária**

Art. 35. A recuperação tributária tem por objetivo viabilizar a superação de situação transitória de crise econômico-financeira do sujeito passivo, a fim de permitir a manutenção da fonte produtora, do emprego dos trabalhadores e o interesse público relativo à percepção de tributos, promovendo, assim, a preservação da empresa, sua função social e o estímulo à atividade econômica.

Parágrafo único. A recuperação tributária não se aplica:

I - a pessoas jurídicas que podem requerer a recuperação judicial de que trata a Lei nº 11.101, de 2005;

II - às entidades de que trata o inciso II do art. 2º da Lei nº 11.101, de 9 de fevereiro de 2005.

Art. 36. Poderá requerer a recuperação tributária o sujeito passivo que, no momento do pedido, exerça regularmente suas atividades há mais de dois anos e que atenda, por si e por seus controladores, administradores, gestores e representantes legais, no mínimo aos seguintes requisitos, cumulativamente:

I - não ser insolvente e, se o foi, que estejam declaradas extintas, por sentença transitada em julgado, as responsabilidades daí decorrentes;

II - não haver, há menos de cinco anos, concluído outra transação que, nos termos desta ou de outra lei aplicável à Fazenda Nacional, tenha implicado, direta ou indiretamente, redução do montante devido a título de tributo, juros de mora ou outros acréscimos pecuniários; e

III - não haver sido condenado, há menos de cinco anos, por fraude contra credores, fraude de execução ou por qualquer dos crimes contra a ordem tributária.

Parágrafo único. O sujeito passivo deverá desistir de forma expressa e irrevogável de impugnação ou recurso interposto, ou de ação judicial proposta, e, cumulativamente, renunciar expressamente a quaisquer alegações de direito sobre as quais se fundam os processos administrativos e ações judiciais que tratem dos débitos objeto do pedido.

Art. 37. O pedido de recuperação tributária deverá ser instruído, sem prejuízo do disposto no art. 18, com:

I - exposição das causas da crise econômico-financeira do sujeito passivo e a demonstração da viabilidade econômica do plano de recuperação;

II - demonstrações contábeis relativas aos cinco últimos exercícios sociais e as levantadas especialmente para instruir o pedido, confeccionadas com estrita observância da legislação societária aplicável e compostas obrigatoriamente do balanço patrimonial, demonstração de resultados acumulados, bem como do resultado desde o último exercício social, e do relatório gerencial de fluxo de caixa e de sua projeção;

III - relação completa dos débitos tributários para com a Fazenda Nacional, sua classificação e valor atualizado, discriminando sua origem, os respectivos vencimentos, se estão inscritos em dívida ativa, se são objeto de execução fiscal, e a indicação dos registros contábeis de cada transação pendente;

IV - certidões dos cartórios de protestos situados na comarca do domicílio ou sede do sujeito passivo e naquelas onde possui filial;

V - relação, subscrita pelo sujeito passivo e por seu advogado, de todas as ações judiciais em que este figure como parte, inclusive as de natureza trabalhista, com a estimativa dos respectivos valores demandados e do grau de risco da condenação;

VI - relação integral dos empregados, em que constem as respectivas funções, salários, indenizações e outras parcelas a que têm direito, com o correspondente mês de competência, e a discriminação dos valores pendentes de pagamento;

VII - laudo econômico-financeiro e de avaliação dos bens e ativos do sujeito passivo, subscrito por profissional legalmente habilitado ou empresa especializada;

VIII - relação dos bens particulares dos controladores, administradores, gestores e representantes legais do sujeito passivo, discriminando a data de sua aquisição, o seu valor atual estimado e a existência de algum ônus, encargo ou restrição de penhora ou alienação, legal ou convencional, neste último caso com a indicação da data de sua constituição e da pessoa a quem ele favorece;

IX - extratos atualizados das contas bancárias do devedor e de suas eventuais aplicações financeiras de qualquer modalidade, inclusive em fundos de investimento ou em bolsas de valores, no País ou no exterior, emitidos pelas respectivas instituições financeiras nos cinco dias úteis antecedentes à apresentação do pedido, acompanhados de declaração

do sujeito passivo assumindo a responsabilidade pelas informações relativamente a valores, à localização e à disponibilidade dos montantes, bem assim comprometendo-se informar à autoridade administrativa competente sobre qualquer movimentação ou alteração que, de modo isolado ou no conjunto dos valores, represente percentual superior a cinco por cento;

X - proposta de termo de ajustamento de conduta, com compromisso, por prazo não inferior a três anos, de continuidade da atividade empresarial, preservação ou aumento de empregabilidade, regularidade tributária perante a União e responsabilidade solidária dos sócios, diretores e gerentes que tenham poderes sobre a condução das atividades financeiras e possam responder por eventuais descumprimentos dos contratos sociais ou estatutos;

XI - compromisso de responsabilidade tributária, assumindo que na constituição ou na aquisição de nova empresa, no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão, pelos sócios ou administradores, esta responderá integralmente pelos tributos devidos pela empresa em recuperação tributária; e

XII - autorização expressa, na forma do art. 20, inciso III, que, neste caso, não se limitará às obrigações que sirvam de objeto à respectiva proposta de transação.

§ 1º A falta de indicação de algum débito vencido, inclusive aqueles que se encontrem com exigibilidade suspensa ou sob contestação em processo administrativo ou judicial, implicará nulidade da recuperação fiscal, ao que se aplicará o disposto no art. 155 da Lei nº 5.172, de 1966.

§ 2º Sem prejuízo do disposto no inciso IX, no curso do procedimento de transação ou como condição do termo de transação que venha a ser pactuado, o sujeito passivo poderá ser obrigado à apresentação de contas demonstrativas mensais sob pena de cancelamento do procedimento ou do termo.

Art. 38. Para extinção do crédito tributário, o sujeito passivo poderá, de acordo com o seu plano de recuperação, utilizar, sem qualquer preferência ou ordem, parcelamentos de débitos vencidos ou dação em pagamento de bens imóveis, nas formas e condições estabelecidas em lei, nestes casos com prévia anuência da Fazenda Nacional, ou ainda imputação dos débitos, em qualquer caso com expresse reconhecimento do débito integral pelo sujeito passivo, para os efeitos do art. 174, parágrafo único, inciso IV, da Lei nº 5.172, de 1966.

Parágrafo único. O plano de recuperação tributária não poderá prever prazo superior a sessenta meses para pagamento dos créditos tributários objeto do termo de transação.

Art. 39. Após admitida pela Fazenda Nacional a proposta para habilitação no procedimento de transação por recuperação tributária, e sem prejuízo dos efeitos previstos no art. 20, ao sujeito passivo será vedado:

I - desistir da proposta de recuperação tributária; ou

II - alienar ou onerar bens ou direitos de seu ativo permanente, sem prévia notificação à autoridade administrativa e desde que demonstrada a reserva de patrimônio para cumprimento do plano de recuperação.

§ 1º A restrição disposta no inciso II, relativamente à alienação ou oneração de bens ou direitos, não se aplica quando o negócio individualmente considerado representar menos de cinco por cento do ativo permanente do sujeito passivo e quando o total das alienações desta natureza for inferior a dez por cento do ativo permanente.

§ 2º Em caso de inadimplência, o termo de recuperação tributária constituirá confissão de dívida, aplicando-se o disposto nos arts. 13 e 14 desta Lei.

Art. 40. Em todos os atos, contratos e documentos firmados no curso do procedimento de transação por recuperação tributária, desde a admissão do processamento da proposta pela Fazenda Nacional até o cumprimento de todas as obrigações pactuadas no eventual termo de transação, o sujeito passivo deverá acrescentar, após a denominação da pessoa jurídica, a expressão “em recuperação tributária”.

Parágrafo único. Após a notificação do sujeito passivo sobre a admissão do processamento da sua proposta de transação, ele providenciará a comunicação desta sua condição, e informará, no prazo de trinta dias, com a documentação correspondente:

I - ao registro público correspondente à sua natureza jurídica, para anotação e divulgação;

II - às administrações tributárias federal, estadual ou distrital e municipal do domicílio da sua sede e de suas filiais;

III - ao correspondente órgão ou entidade regulador ou fiscalizador, quando se tratar de concessionário ou permissionário de serviço público de qualquer natureza;

IV - onde figure como autor ou réu em todos os processos judiciais, de qualquer natureza e em qualquer instância ou grau de jurisdição.

Art. 41. Cumpridas as obrigações no prazo determinado, a autoridade administrativa competente lavrará o termo de encerramento da recuperação tributária.

Parágrafo único. Sem prejuízo do disposto no art. 23, § 3º, inciso IV, a celebração de contratos com a administração pública ou a adjudicação de licitação pública, que se efetuar com base em certidões positivas com efeito de negativas obtidas sob o regime de recuperação tributária, fica condicionada à prova da regularidade dos compromissos assumidos, emitida conforme procedimento estabelecido pela CGTC, cabendo sua imediata suspensão no caso de descumprimento comprovado, por despacho fundamentado da autoridade competente, preservado o direito de prova em contrário por parte do sujeito passivo.

Art. 42. Quando a transação por recuperação tributária for proposta por administrador inidôneo, a autoridade administrativa competente poderá solicitar seu afastamento, que será substituído na forma prevista nos atos constitutivos da empresa ou

do plano de recuperação tributária, sem prejuízo de manutenção dos efeitos de solidariedade sobre o patrimônio do substituído.

Parágrafo único. Entende-se por administrador inidôneo aquele que:

I - tenha contra si denúncia aceita por juízo criminal por fraude contra credores, fraude de execução ou por qualquer dos crimes contra a ordem tributária;

II - seja reincidente em ilícitos tributários administrativos;

III - se nega a prestar informações à Fazenda Nacional, ou as presta de modo insuficiente,

no curso dos procedimentos desta Lei, anterior ou posteriormente à expedição do termo de transação;

IV - descumprir obrigações decorrentes da aplicação da presente Lei;

V - atuar com dolo, simulação ou fraude;

VI - efetuar gastos manifestamente excessivos em relação a sua situação patrimonial ou a da pessoa jurídica de que seja titular, gestor, dirigente ou administrador;

VII - realizar despesas injustificáveis por sua natureza ou vulto, em relação ao capital da pessoa jurídica de que seja titular, gestor, dirigente ou administrador ou ao gênero do negócio, ao movimento das operações e a outras circunstâncias análogas;

VIII - descapitalizar injustificadamente a pessoa jurídica de que seja titular, gestor, dirigente ou administrador, ou realizar operações prejudiciais ao seu funcionamento regular;

IX - omitir créditos, sem relevante razão de direito ou amparo em decisão judicial; ou

X - violar condutas exigidas na legislação civil ou comercial, assim como aquelas previstas em acordos ou tratados internacionais dos quais o Brasil participe.

Seção IV **Da Transação Administrativa por Adesão**

Art. 43. A solução de controvérsias jurídicas em matéria tributária, inclusive as de repercussão geral, poderão ser objeto de transação por adesão, mediante:

I - autorização do Ministro de Estado da Fazenda e do Advogado-Geral da União, com base na jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal ou de tribunais superiores; ou

II - previsão em lei específica.

§ 1º A CGTC, mediante análise das solicitações de transação recebidas na forma desta Lei, poderá encaminhar ao exame do Ministro de Estado da Fazenda as hipóteses identificadas como suscetíveis de transação por adesão.

§ 2º A resolução administrativa de adesão, que disciplinará todos os requisitos e condições para que os interessados possam habilitar-se e aderir aos seus termos, terá efeitos gerais e será aplicada a todos os casos idênticos e que tempestivamente sejam habilitados, mesmo quando suficiente apenas para solução parcial de determinados litígios.

§ 3º O sujeito passivo interessado deverá protocolizar seu pedido de adesão perante a Fazenda Nacional, com prova de atendimento a todos os requisitos estabelecidos pela CGTC.

Art. 44. O interessado deverá encaminhar proposta de adesão perante a unidade da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ou da Secretaria da Receita Federal do Brasil do seu domicílio fiscal, com prova de atendimento a todos os requisitos estabelecidos em resolução da CGTC.

§ 1º O sujeito passivo transator poderá requerer ao juiz o sobrestamento, por no máximo, noventa dias, de processo judicial em curso.

§ 2º Atendidos os pressupostos, a forma e os prazos fixados na respectiva resolução administrativa de adesão da CGTC, a autoridade administrativa formalizará o termo de transação.

Art. 45. Firmado o termo de adesão, o crédito tributário somente considerar-se-á extinto com o pagamento do débito ajustado, aplicando-se o disposto nos §§ 2º e 3º do art. 23 desta Lei.

CAPÍTULO IV DAS CÂMARAS DE TRANSAÇÃO E CONCILIAÇÃO

Art. 46. À Câmara-Geral de Transação e Conciliação - GTC, vinculada à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e presidida pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional ou por Procurador da Fazenda Nacional por ele indicado, compete:

I - decidir sobre a progressiva implantação das modalidades de transação;

II - editar, sob a forma de resoluções, regulamentos necessários à execução desta Lei, observados, nos casos especificados, o disposto em ato do Poder Executivo;

III - editar resoluções específicas relativas à definição dos requisitos, forma e parâmetros de propostas de transação;

IV - conhecer, por meio da respectiva unidade da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ou da Secretaria da Receita Federal do Brasil, de incidente de divergência entre termos de transação expedidos pela Fazenda Nacional, o qual será apresentado no prazo de trinta dias à autoridade administrativa que houver proferido a decisão supostamente divergente, e, uma vez instruído, será remetido à CGTC no prazo de quinze dias, tramitando sem efeito suspensivo;

V - assessorar o Procurador-Geral da Fazenda Nacional em todas as atividades relativas ao cumprimento desta Lei.

§ 1º A CGTC decidirá sobre o incidente de divergência previsto no inciso IV no prazo de trinta dias e indicará à autoridade administrativa competente que promova os ajustes no termo de transação considerado inadequado, desde que expedido há menos de cento e vinte dias, de forma a ajustá-lo ao termo de transação definido como paradigma.

§ 2º Desde a admissão do processamento da proposta até a conclusão do procedimento de transação, com a assinatura do termo, todas as questões relativas a transação serão conhecidas e decididas pela CGTC ou pela autoridade administrativa designada para este fim.

Art. 47. São requisitos obrigatórios da decisão da CGTC que autoriza a celebração de transação:

I - forma escrita e a qualificação das partes transadoras;

II - relatório, que conterà o resumo do conflito ou litígio, demonstrativo detalhado do crédito tributário consolidado objeto da transação, o montante de renúncia do crédito tributário, se houver, descrição do procedimento adotado e das concessões ou ajustes propostos;

III - decisão com todos os seus fundamentos, de fato e de direito, as suas motivações e as condições para cumprimento do acordo, incluindo:

a) as condições econômico-financeiras consideradas;

b) os compromissos para a extinção da obrigação tributária;

c) as responsabilidades das partes no eventual descumprimento dos termos acordados, inclusive dos sócios e administradores no caso de pessoa jurídica.

Parágrafo único. A motivação deverá ser clara e congruente com as circunstâncias objetivas do proponente, podendo consistir em declaração de concordância com anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão considerados como parte integrante do termo de transação.

Art. 48. Ato conjunto do Procurador-Geral da Fazenda Nacional e do Secretário da Receita Federal do Brasil poderá, nos termos de resolução da CGTC, instituir Câmaras de Transação e Conciliação - CTC, presididas por Procurador da Fazenda Nacional, para realizar todos os atos necessários à aplicação desta Lei.

§ 1º A CTC competente poderá delegar a Procurador da Fazenda Nacional ou a Auditor da Receita Federal do Brasil, integrante ou não de sua composição, os seguintes atos:

I - apreciar e deliberar quanto à admissibilidade de proposta de transação:

a) nos casos relacionados no art. 7º; ou

b) quando verificada a ausência de quaisquer informações ou documentos indicados no art. 18, se, notificado o sujeito passivo, a deficiência não for sanada no prazo de dez dias;

II - expedir notificações ao sujeito passivo ou efetuar requisições a órgãos ou entidades da administração pública, bem como a pessoas físicas ou jurídicas relacionadas ao procedimento de transação;

III - decretar a caducidade do procedimento de transação pelo advento do prazo a que se refere o art. 21;

IV - rejeitar motivadamente a proposta de transação;

V - celebrar termo de transação; e

VI - praticar outros atos autorizados pela CTC.

§ 2º As CTC deverão apresentar relatórios semestrais sobre o desempenho das suas atividades, consolidados na CGTC, com publicização por meio da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

Art. 49. A CGTC e a CTC serão compostas, paritariamente, por membros designados pelo Ministro de Estado da Fazenda entre servidores públicos membros da carreira funcional de Procurador da Fazenda Nacional e Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, conforme os critérios a serem estabelecidos em ato do Poder Executivo.

§ 1º Os integrantes da CGTC e da CTC deverão possuir reputação ilibada, conhecimentos jurídicos, contábeis e econômicos, mais de dez anos de exercício funcional nas suas atuais carreiras e estar habilitados, a partir de cursos de formação específicos, nas práticas de mediação e transação.

§ 2º A permanência dos membros será limitada a quatro anos, podendo estender-se por mais quatro, uma única vez, desde que comprovada a participação em cursos de atualização e observada a avaliação dos resultados alcançados no exercício da função.

§ 3º Poderão participar das reuniões da CGTC, sem competência para deliberar e desde que atendam aos mesmos requisitos exigidos no § 1º:

I - dois representantes da Controladoria-Geral da União, sendo sua prévia convocação obrigatória; e

II - dois representantes dos contribuintes, escolhidos pelo Ministro de Estado da Fazenda, a partir de lista sêxtupla composta por conselheiros dos Conselhos de Contribuintes indicados por entidades de classe de categorias econômicas de nível nacional, mediante eleição direta, secreta e em turno único organizada na forma de ato da presidência do Conselho de Recursos Fiscais.

§ 4º Além dos impedimentos previstos no art. 14 da Lei nº 9.307, de 23 de setembro de 1996, os membros da CGTC e das CTC deverão declarar impedimento ou suspeição sempre que:

I - houver atuado como autoridade lançadora, representante administrativo ou judicial da Fazenda Nacional no processo administrativo ou judicial no curso do qual haja sido proposto procedimento de transação ou, sob qualquer outra forma, praticado ato decisório;

II - tratar-se de matéria que, desde a época dos fatos até a conclusão do procedimento de transação, possa ter relação, direta ou indireta, com interesses de sujeito passivo, ou de seus controladores, administradores, gestores ou representantes legais no caso de pessoa jurídica, de quem seja cônjuge, companheiro ou parente, consanguíneos ou afins, até o terceiro grau;

III - nos últimos dez anos, tenha sido empregado ou prestado serviços, a qualquer título, a sujeitos passivos ou a entidades envolvidos no procedimento de transação.

§ 5º O CGTC, bem como o CTC, é órgão colegiado com atribuição de deliberar sobre a autorização e disciplinamento para celebração de transação.

§ 6º O CGTC definirá em resolução normas complementares sobre cabimento, tempo e modo de celebração do termo de transação, tudo sendo aplicável, no que couber, às CTC.

§ 7º O regimento interno da CGTC, aprovado por portaria do Ministro de Estado da Fazenda, estabelecerá o seu funcionamento, o número de seus membros, a presidência atribuída a Procurador da Fazenda Nacional, bem como a formação e atuação de CTC, que reproduzirá os mesmos elementos e critérios da CGTC.

Art. 50. As sessões da CGTC e CTC serão públicas, salvo decisão em contrário de ambas as Câmaras, mediante requerimento do sujeito passivo transator, quando examinar matéria sigilosa ou dados profissionais ou empresariais restritos.

Parágrafo único. O regimento interno da CGTC regulamentará o disposto no **caput**.

Art. 51. É defeso aos integrantes da CGTC, da CTC e aos servidores públicos, no desempenho das funções de transatores:

I - receber, a qualquer título e sob qualquer pretexto, honorários, percentagens ou custas processuais;

II - representar interesses do sujeito passivo; ou

III - receber, a qualquer título ou pretexto, auxílios ou contribuições de pessoas físicas ou de entidades públicas ou privadas, ressalvadas as exceções previstas em lei.

Art. 52. Os membros da CGTC ou da CTC e o Procurador da Fazenda Nacional ou o Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, durante o exercício de competência delegada, gozarão das prerrogativas de independência funcional e inamovibilidade, e deverão agir com imparcialidade, independência, diligência, sigilo funcional e observar a todos os fundamentos, princípios e critérios desta Lei.

Parágrafo único. Os servidores referidos no **caput**, inclusive os referidos no § 3º do art. 49, e aqueles servidores públicos que atuarem sob as ordens ou orientações da CGTC ou CTC serão responsabilizados criminal ou administrativamente apenas nos casos de dolo ou fraude, comprovado mediante processo administrativo disciplinar ou ação penal.

Art. 53. O Ministro de Estado da Fazenda, por solicitação do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, poderá requisitar servidores públicos federais para atuarem provisoriamente em processo específico de transação, na qualidade de assessores técnicos da CGTC ou das CTC.

§ 1º O Ministro de Estado da Fazenda poderá solicitar a cessão, com ônus para a União, de servidor de Estado, do Distrito Federal ou de Município para atender à finalidade prevista no **caput**.

§ 2º A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, atendendo a solicitação da CGTC, poderá contratar empresas ou profissionais com competência técnica reconhecida para prestar assessoramento pericial nos procedimentos de transação.

CAPÍTULO V DAS SANÇÕES PENAIS

Art. 54. É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal, a partir do período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes tiver protocolizado a proposta de transação.

§ 1º A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva.

§ 2º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios.

CAPÍTULO VI DAS DISPOSIÇÕES GERAIS

Art. 55. A Lei no 9.430, de 1996, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 48. No âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, os processos administrativos de consulta serão solucionados em instância única.

§ 1º A competência para solucionar a consulta ou declarar sua ineficácia será atribuída:

I - a unidade central da Secretaria da Receita Federal do Brasil, nos casos de consultas formuladas por órgão central da administração pública federal, por autarquias federais, ainda que sob regime especial, fundações públicas federais ou

por entidade representativa de categoria econômica ou profissional de âmbito nacional;

.....”(NR)

“Art. 48-A. A consulta especial, para dirimir conflitos ou imprecisões quanto à interpretação da legislação tributária federal, aplicáveis às situações de interesse geral, poderá ser formulada à Secretaria Receita Federal do Brasil por:

I - representante da administração pública estadual, distrital ou municipal, inclusive suas autarquias, ainda que sob regime especial, e fundações;

II - confederação sindical ou entidade de classe de âmbito nacional;

III - outros proponentes, definidos em ato do Poder Executivo.

§ 1º A formulação da consulta deverá guardar pertinência temática direta com a atividade, setor, objeto social e competência institucional dos respectivos consulentes.

§ 2º A propositura realizada pelas entidades referidas no inciso III do **caput** dependerá de autorização dos associados, na forma estabelecida nos seus respectivos atos constitutivos.

§ 3º A solução de consulta especial será vinculante a todos os associados da entidade referida no inciso III, uma vez confirmada a adesão da entidade consulente, ou, a critério da administração e nos prazos estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, a todos que vierem a aderir expressamente.

§ 4º A competência para solucionar a consulta especial será do órgão central da Secretaria da Receita Federal do Brasil, ouvida a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

§ 5º A solução de consulta especial será publicada no Diário Oficial da União e em sítio na rede mundial de computadores e prevalecerá sobre eventual solução de consulta específica.

§ 6º As consultas de caráter individual formalizadas nos termos do art. 48 da Lei nº 9.430, de 1996, quando tratarem de assuntos de interesse geral, serão convertidas em consultas especiais.

§ 7º A consulta especial não suspende o prazo e a forma de recolhimento do tributo antes ou depois de sua apresentação, nem para entrega de declaração de rendimentos ou cumprimento de outras obrigações acessórias.” (NR)

“Art. 50-A. O Poder Executivo regulamentará a forma, os prazos, os procedimentos e os efeitos das consultas e de sua adesão, bem como os requisitos necessários para a implementação do disposto nesta Seção.” (NR)

Art. 56. O Decreto nº 70.235, de 1972, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 46.

Parágrafo único. Também poderão formular consulta:

I - os órgãos e entidades da administração pública; e

II - as entidades representativas de categorias econômicas ou profissionais.”
(NR)

“Art. 47.

Parágrafo único. Sem prejuízo do disposto no **caput**, a consulta poderá ser formulada por meio da Internet, na forma disciplinada em ato da administração tributária.” (NR)

“Art. 49-A. No caso de a consulta a que se refere o art. 48-A da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, ser eficaz, o crédito tributário relativo à matéria consultada poderá ser pago ou parcelado até o trigésimo dia subsequente à data da ciência da decisão:

I - sem incidência de multa de mora em relação aos tributos com vencimentos ocorridos no período referido no art. 48;

II - com a incidência de juros e multa de mora quanto aos tributos com vencimentos ocorridos anteriormente à formulação da consulta.

§ 1º O parcelamento de que trata o **caput** poderá ser solicitado independentemente de o sujeito passivo já possuir outros parcelamentos para com a Fazenda Nacional.

§ 2º O disposto neste artigo aplica-se aos associados ou filiados de entidade representativa de categoria econômica ou profissional identificados na consulta.”
(NR)

“Art.53.

Parágrafo único. Na hipótese do parágrafo único do art. 47, a administração tributária poderá atribuir o preparo e o exame de admissibilidade do recurso à unidade da administração tributária diversa da prevista no **caput**.” (NR)

Art. 57. A Lei nº 10.522, de 2002, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 10.

§ 1º Ao parcelamento referido no art. 49-A do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, aplicam-se, no que couber, as regras fixadas nesta Lei.” (NR)

Art. 58. O inciso VI do art. 965 da Lei nº 10.406, de 2002 - Código Civil, passa a vigorar com a seguinte redação:

“VI - o crédito pelos tributos devidos à Fazenda Pública;” (NR)

CAPÍTULO VII DAS DISPOSIÇÕES FINAIS

Art. 59. Toda e qualquer transação em matéria tributária somente poderá ser efetivada por meio das modalidades prevista nesta Lei.

Art. 60. O disposto nesta Lei aplica-se, no que couber, aos créditos não-tributários inscritos em dívida ativa da União.

Parágrafo único. Após a admissão do processamento da proposta de transação, na forma dos §§ 2º e 3º do art. 19, o órgão ou a entidade originalmente responsável pela constituição ou pela administração do crédito, quando não pertencente à estrutura do Ministério da Fazenda, será consultado pela CGTC ou pela CTC competente, conforme o caso, para que, no prazo de trinta dias, manifeste a sua objeção à seqüência do procedimento ou a aspectos específicos da proposta formulada pelo sujeito passivo.

Art. 61. Esta Lei não se aplica ao regime previsto na Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.

Art. 62. Esta Lei entrará em vigor um ano após a data de sua publicação.

Art. 63. Revoga-se o art. 49 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

Brasília,