

Alexandre Coutinho da Silveira

João Paulo Mendes Neto

[ORGANIZADORES]

**REVISTA DE
DIREITO TRIBUTÁRIO**
DA AATP

2

[COLABORADORES]

Alexandre Coutinho da Silveira

Ana Flávia Figueiredo Barbosa

André da Costa Ericeira

Andrea Borges Leal

Antônio Gomes Moreira Maués

Bianca Lorrane Noronha da Costa

Breno Lobato Cardoso

Dayana Auad de Araujo Costa

Ellina de Sousa Medeiros

Fabrcício Machado de Moraes

Fernando Facury Scaff

Gabriela de Souza Mendes

Helenilson Cunha Pontes

Ives Gandra da Silva Martins

João Paulo Mendes Neto

José Jaime Dourado Junior

Leonardo Costa Norat

Luísa Mendes Francês

Luma Cavaleiro de Macêdo Scaff

Max Vinicius Marialva Ribeiro

Roberta de Amorim Dutra

Rogério Vidal Gandra da Silva Martins

Sérgio Fiuza de Mello Mendes Filho

Tomaz Maneschy Segatto

Yannick Miranda Sanz



Copyright© 2023 by Alexandre Coutinho da Silveira & João Paulo Mendes Neto

Produção Editorial: Habitus Editora

Editor Responsável: Israel Viela

Capa e Diagramação: Conrado Esteves

As ideias e opiniões expressas neste livro são de exclusiva responsabilidade dos Autores, não refletindo, necessariamente, a opinião desta Editora.

Os autores de cada um dos capítulos deste livro são os únicos responsáveis por suas palavras, opiniões e pensamentos, não representando a opinião da Associação dos Advogados Tributaristas do Pará, dos organizadores da presente obra e da editora, em atenção ao respeito à liberdade de pensamento em vigor no Estado democrático de Direito condição inerente à autonomia acadêmica.

CONSELHO EDITORIAL:

Alceu de Oliveira Pinto Júnior
UNIVALI

Antonio Carlos Brasil Pinto (*in memoriam*)
UFSC

Cláudio Macedo de Souza
UFSC

Dirajala Esse Pruner
UNIVALI-AMÁTRA XII

Edmundo José de Bastos Júnior
UFSC- ESMESC

Eduardo de Carvalho Rêgo
UFSC

Elias Rocha Gonçalves
IPEMED-SPCF Portugal-ADMEE Europa-CREFAL Caribe

Flaviano Vetter Tauscheck
CESUSC-ESA-OAB/SC

Francisco Bissoli Filho
UFSC

Geyson Gonçalves
CEBUSC-ESA OAB/SC

Gisilene Passon P. Francischetto
UC (Portugal)-FDV/ES

Horácio Wanderlei Rodrigues
UFSC/FURG

Jorge Luís Villada
UCASAL-(Argentina)

José Sérgio Cristóvam
UFSC

Josiane Rose Petry Veronese
UFSC

Juan Carlos Vezzulla
IMAP (Portugal)

Juliano Keller do Valle
UNIVALI-ESA OAB/SC

Lauro Baillock
UNISUL

Marcelo Bauer Pertille
UNIVALI / RICO DOMINGUES/ PUC RS

Marcelo Buzaglio Dantas
UNIVALI

Marcelo Gomes Silva
UFSC-ESMPSC

Nazareno Marcineiro
UFSC-ACADEMIA DA PMSC

Paulo de Tarso
UNIVALI

S587r

SILVEIRA, Alexandre Coutinho da; MENDES NETO, João Paulo

Revista de Direito Tributário da AATP: edição 2 / Alexandre Coutinho da Silveira...[et al.]; Organizadores: Alexandre Coutinho da Silveira & João Paulo Mendes Neto.

1ª ed. – Florianópolis: Habitus, 2023.

328 p.; 15,5 x 22,5 cm

ISBN: 978-65-5035-045-1

1. Direito Tributário 2. Advocacia Tributária 3. Fazenda 4. Contribuintes - Brasil I. Título

CDU 341.3

É proibida a reprodução total ou parcial, por qualquer meio ou processo, inclusive quanto às características gráficas e/ou editoriais. A violação de direitos autorais constitui crime (Código Penal, art.184 e seus §§ 1o, 2o e 3o, Lei nº 10.695, de 01/07/2003), sujeitando-se à busca e apreensão e indenizações diversas (Lei nº9.610/98).



Todos os direitos desta edição reservados à Habitus Editora.
www.habituseditora.com.br – habituseditora@gmail.com

Impresso no Brasil
Printed in Brazil

A TRANSACAO TRIBUTÁRIA COMO INSTRUMENTO DE EFICÁCIA DO PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA TRIBUTÁRIA

*Ives Gandra da Silva Martins*¹

*Rogério Vidal Gandra da Silva Martins*²

*Roberta de Amorim Dutra*³

SUMÁRIO

1. Introdução. 2. O conceito de transação tributário e histórico do instituto no direito brasileiro. 3. A transação e seus objetivos em matéria tributária e o princípio da indisponibilidade do crédito tributário. 4. Os números sobre a dívida ativa tributária no Brasil. 5. A transação tributária e os seus limites no direito tributário. 6. Conclusão.

¹ Sócio Fundador da Advocacia Gandra Martins. Professor Emérito das Universidades Mackenzie, UNIP, UNIFMU, CIEE-SP, das Escolas de Comando e Estado-Maior do Exército-ECEME, Superior de Guerra – ESG e da Magistratura do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, Professor Honorário das Universidades Austral (Argentina), San Martin de Porres (Peru) e Vasili Goldis (Romênia). Doutor Honoris Causa das Universidades de Craiova (Romênia), da PUC do Paraná e da PUC do Rio Grande do Sul. Catedrático da Universidade do Minho (Portugal). Presidente do Conselho Superior de Direito da FECOMERCIO/SP.

² Advogado sócio da Advocacia Gandra Martins. Especialista em Direito Tributário. Ex-juiz do TIT-SP. Conselheiro do Conselho Superior de Direito da FECOMERCIO/SP.

³ Advogada, integrante da Advocacia Gandra Martins. Mestranda em Direito Processual Constitucional Tributário pela PUC/SP. Especialista em Direito Tributário pela USP e pelo CEU-IICS.

1. INTRODUÇÃO

O presente escrito tem por escopo revelar o significado e essência do instituto da transação no direito tributário, sua evolução legislativa, seus objetivos e aplicação recente no âmbito dos tributos federais, bem como os limites da relação jurídica transacional junto ao direito tributário.

Destaca-se ainda a importância como denominador comum de forma de solução de conflitos, para fazer valer a autêntica política tributária, como um meio de instrumentalização do princípio da eficiência, a fim de pôr fim a tantas demandas que assolam a máquina judiciária e que impedem a aplicação do princípio da eficiência e transparência tributária, bem como da prestação jurisdicional adequada.

2. O CONCEITO DE TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA E HISTÓRICO DO INSTITUTO NO DIREITO BRASILEIRO

O verbo transigir vem do latim *transigere* que significa concluir um ajuste, findar uma desavença. Desta forma transação pode ser entendida como “pacto, convenção, ajuste, em virtude do qual as pessoas realizam um contrato ou promovem uma negociação”⁴

A essência da transação está no aspecto da “cessão recíproca” de parcelas dos direitos por ambas as partes. Cada qual renúncia, abdica, abre mão de uma parte de seu direito para findar uma demanda, um litígio ou evitá-lo.

A transação, que no direito civil é caracterizada como um contrato⁵, encontra, assim, guarida no Direito Tributário como uma

⁴ SILVA, De Plácido e. Vocabulário jurídico. Atualizado por Nagib Slaibi Filho e Priscila Pereira Vasques Gomes. 31 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014, pp. 2.145-2.149

⁵ Para Maria Helena Diniz “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

modalidade de extinção do crédito tributário. À evidência, por manter semelhanças com o instituto de direito privado, a transação tributária possui todo um regramento especial dado pelo direito público, a começar pelo norteamento constitucional e sua conceituação regida pelo Código Tributário Nacional.

A possibilidade de transação em matéria tributária surgiu em nossa ordem jurídica em 1951, com o advento da Lei nº 1.341, a denominada “Lei Orgânica do Ministério Público”. À época era o órgão da Administração que possuía a competência para cobrar as exações tributárias. Com a promulgação da EC 18/65 e depois em 1966 com a edição do Código Tributário Nacional, a transação em matéria tributária passou a ser instrumento de extinção de crédito tributário desde que a lei fosse promulgada determinando condições e limites para que as partes cedessem parte de seus direitos e chegassem ao término do litígio.

Verifica-se que poucos entes federativos aplicaram ou usaram com grande eficiência o instituto da transação como meio alternativo de litígios processuais⁶.

composição amigável entre os interessados sobre seus direitos, em que cada qual abre mão de parte de suas pretensões, fazendo cessar as discórdias.” (Curso de Direito Civil Brasileiro. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, v. 2, p. 324-325)

⁶ Como bem ensina Ana Paula Sabetzki Boeing, em estudo sobre o tema: “Os Municípios, nesse aspecto, estão mais avançados que os Estados. Conforme estudo realizado em 2018 no âmbito da Faculdade de Direito da Faculdade Getúlio Vargas de São Paulo, apenas 22,22% dos Estados haviam editado leis de transação tributária. Nos Municípios com mais de 500 mil habitantes, aquele percentual era de 61,70%. Quanto às leis estaduais, o estudo apontou que a maioria basicamente reproduz o disposto no artigo 171 do CTN. No âmbito municipal, destacaram-se as leis de Campo Grande, Campinas e Rio de Janeiro, nas quais as hipóteses de transação estavam relacionadas a dúvida na interpretação da lei, incerteza na aplicação de penalidades e matérias nas quais era improvável o êxito judicial da Fazenda.2 Ainda nos casos em que existem leis em vigor, o que se percebe é que na prática a transação é pouquíssima utilizada.” (“Enfim, uma esperança para a transação tributária: uma breve análise da Lei n. 13.988/2020”

Trata-se, assim, de forma de extinção do crédito tributário e sua respectiva obrigação em que, mediante autorização de autoridade competente e indicada por lei, celebra-se acordo que preveja concessões mútuas, eliminando-se litígio existente. Esses os elementos essenciais à configuração do instituto, no caso, o litígio, e as concessões de ambas as partes ⁷.

Por ser a matéria de extinção de crédito tributário, é importante ressaltar a necessidade de lei para que a autoridade competente permita a transação, nos casos em que sua política tributária assim aprover.

Podemos dizer que se trata de acordo entre a Fazenda Pública e contribuintes, intimamente ligado ao conceito de discricionariedade em que a administração pública analisa, no âmbito legalmente circunscrito, a condição, conveniência e oportunidade de seu ato, sob o manto do interesse público⁸.

A esse respeito Luciano Amaro assevera: “A transação, instituto previsto no art. 1.025 do Código Civil Brasileiro, é, no plano Tributário, regulada no art. 171 do Código Tributário Nacional. O dispositivo prevê a possibilidade de a lei facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária, celebrar transação (acordo), que, mediante concessões recíprocas, importe em terminação de litígio e conseqüente extinção da obrigação tributária (ou do “crédito tributário”, como diz o Código); deve a lei indicar a autoridade competente para autorizar a transação (art. 171, parágrafo único), o que também não pode implicar a outorga de poderes discricionários”. (Amaro, Luciano in *Direito Tributário Brasileiro*. Editora Saraiva, 7ª Edição, São Paulo, p. 375).

⁸ A respeito da natureza de acordo José Eduardo Soares de Mello ensina: “Trata-se de autêntico acordo entre a Fazenda Pública e os devedores, em que estas partes renunciam ao questionamento de seus eventuais direitos relativos ao tributo. É o caso de lei dispor que, se o contribuinte recolher o imposto atrasado de uma só vez, ficará dispensado das multas; ou, se o contribuinte desistir de ação judicial impugnando exigibilidade tributária, não serão devidos honorários de sucumbência”. (de Melo, José Eduardo Soares. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo, Dialética, 4ª Edição, 2003, p.261 e 262).

No mesmo sentido Volney Silva: “No Direito Tributário, a transação é nada mais que uma proposta de uma convenção estabelecida no art. 171 do CTN pela Administração Pública com o escopo de por termo a uma demanda

No mesmo sentido, Juliana Furtado Costa Araujo e Paulo Cesar Conrado⁹ bem definiram:

“É, em suma, um instrumento de aproximação entre partes com interesses contrapostos, de modo a viabilizar, no seio de relações jurídico-tributárias conflituosas, o encerramento do litígio, mediante a estipulação de concessões recíprocas, o que, por força de expressa disposição legal, há de culminar com a extinção da obrigação tributária respectiva.”

No direito pátrio, podemos afirmar que a transação tem sua raiz na Constituição Federal, quando o artigo 146, ao estabelecer as funções da Lei Complementar determina em seu inciso III, “b” que:

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

(...)

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.”

judicial ou administrativa que tem como o objeto o pagamento de crédito tributário. Através da transação, ou seja, por concessões da Administração Pública visando o interesse público, credor e devedor põem fim a litígio, extinguindo a relação jurídica tributária. (Silva, Volney Zamenhof de Oliveira. Código Tributário Nacional Comentado. Anotado e Atualizado. Campinas, Lex Editora S.A, 3ª edição, 2003, p. 627)

E Hugo de Brito Machado: “Transação é acordo. Diz o Código Civil que é lícito aos interessados prevenirem ou terminarem litígio mediante concessões mútuas (art. 1.025). É da essência da transação a existência de concessões mútuas. Cada interessado cede um pouco do que entende ser o seu direito, para chegarem a um acordo, evitando o litígio, ou pondo fim a este, se já iniciado. (Machado, Hugo de Brito, Curso de Direito Tributário. São Paulo, Editora Malheiros, 23ª Edição, 2003, p. 199).

Transação como Mecanismo Preparatório para a Extinção da Obrigação Tributária, in ARAUJO. Juliana Furtado Costa, CONRADO. Paulo Cesar (coord.), São Paulo, Thomson Reuters Brasil, RT, 2021, p. 47

Ora, sendo a transação um negócio jurídico que porá fim ao crédito tributário, nascido de uma obrigação tributária, será a lei complementar a responsável por dar as linhas fundamentais deste instituto.

E conforme também visto, tal função é exercida pelo CTN em seu artigo 156, III, quando elenca a transação como uma das espécies extintivas do crédito tributário, insculpidas no artigo 171 trazendo a figura do direito tributário.

Com efeito, reza o artigo 171 do CTN¹⁰ 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.”

Do artigo constante do Anteprojeto ao disposto no Código vigente verifica-se que o legislador optou por uma linguagem jurídica mais sintética que, em linhas gerais, manteve as diretrizes básicas, deixando ao legislador maior flexibilidade, desde que sempre atrelada ao princípio da legalidade. Percebe-se, contudo, que, embora o Anteprojeto destaque as autoridades competentes, a forma, espécies de transação (total ou parcial) e condições mais restritivas para efetivação (prosseguimento da demanda seja desfavorável, inconveniente ou inútil aos interesses do Fisco), entendemos que a maioria do instituto

¹⁰ Referido artigo teve sua gênese no “Anteprojeto do Código Tributário Nacional” idealizado por Rubens Gomes de Souza no artigo 210, ao disciplinar que: “A lei tributária poderá, por disposição expressa, permitir que seja autorizada a transação total ou parcial quanto ao crédito tributário, no curso de processo administrativo ou judicial”. E em seu parágrafo único que: “A transação será proposta em cada caso, em expediente reservado, pelo representante da Fazenda Pública no processo, à mais alta autoridade administrativa competente para dele conhecer, ou à mais alta autoridade do Ministério Público e será autorizada pela referida autoridade sempre que, a seu juízo, o prosseguimento do processo seja desfavorável, inconveniente ou inútil aos interesses da Fazenda Pública”.

permaneceu com as características intrínsecas do Anteprojeto já que ambas as normas são vinculadas à legalidade e no tocante à sua finalidade passíveis de aplicação visando ao fim e ao cabo o princípio da eficiência da Administração Pública.

De resto, a transação inculpada no CTN abre um maior leque de possibilidades de ajustes na relação Fisco-contribuinte visando o término da demanda com a extinção do crédito tributário, como um instrumento efetivo de viabilidade da solução de inúmeros conflitos tributários que demasiadamente assolam a máquina judiciária, impedindo que os órgãos jurisdicionais se voltem àquelas demandas que realmente demandam uma atenção peculiar.

É justamente esse o espírito do legislador constitucional, que ao impor as limitações ao Poder Impositivo, estabeleceu as formas de coexistente entre particular e Estado, como bem leciona Fátima Fernandes Rodrigues de Souza¹¹:

“O art. 3º, III, da CF estabelece como objetivos do Estado brasileiro constituir uma sociedade livre, justa e solidária. No entanto, nenhum desses objetivos poderá ser alcançado, se a segurança não for garantida, já que a estabilidade, no plano do direito – valor inerente à dignidade da pessoa humana – correspondente a uma sua necessidade básica do homem, de conduzir, planejar, estrutura sua vida de forma autônoma, com um grau mínimo de previsibilidade, de forma a garantir para si mesma uma coexistência pacífica com os demais integrantes da sociedade e com o próprio Estado.

Outrossim, pelo fato de o direito tributário ser pautado pelo alicerce do princípio da legalidade bem como a Administração Pública (art. 150, I e 137, caput da CF) os elementos caracterizadores da transação (vontade das partes, cessão de direitos e busca do fim de um litígio ou demanda pendente) só poderão produzir efeitos caso sigam

¹¹ Apud, MARTINS, Ives Gandra (coord.). *Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica*. São Paulo: CEU e RT, 2005 – Pesquisas Tributárias. Nova Série, 11, p. 492-493

os estritos liames legais, não podendo a Administração Fazendária exercer sua “vontade” para uma transação sem o devido respaldo na lei. Como é cediço, ao particular tudo é permitido menos o que por lei é proibido e ao poder público tudo é proibido menos o que por lei é permitido¹².

Tal princípio visa assegurar que a lei não somente defina todos os aspectos relevantes, mas esgote em todos os sentidos os dados necessários para a identificação da regra matriz do tributo sem que seja necessário à Administração Pública, através de Decretos, redefinir ou esclarecer tal diploma, utilizando-se dos critérios da conveniência e oportunidade, colocando em risco a segurança jurídica do contribuinte¹³.

Sobre o instituto da transação em matéria tributária, tal como redigido no artigo 171 do CTN, assim já se pronunciou o primeiro autor deste opúsculo:

¹² Roque Antonio Carrazza ensina que: “é ponto bem investigado que o fim precípua da Administração é agir debaixo da lei, cumprindo-a e fazendo com que seja bem cumprida, por seus servidores. De fato, o Poder Executivo, para a persecução dos fins públicos, deve procurar na lei (emanada do Poder Legislativo da pessoa política a que pertence) alguma determinação do que deve executar e de como vai executar. Podemos dizer, sem exagero, que a lei é o norte da função administrativa. Qualquer ligeiro desvio da rota legal e o Judiciário pode ser chamado a corrigi-lo.” Curso de Direito Constitucional Tributário, 32ªed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 203.

¹³ Neste sentido, leia-se lição de Luciano Amaro: O conteúdo do princípio da legalidade tributária vai além da simples autorização do Legislativo para que o Estado cobre tal ou qual tributo. É mister que a lei defina in abstrato todos os aspectos relevantes para que, in concreto, se possa determinar quem terá de pagar, quanto, a quem, à vista de que fatos ou circunstâncias. A lei deve esgotar, como preceito geral e abstrato, os dados necessários à identificação do fato gerador da obrigação tributária e à quantificação do tributo, sem que restem à autoridade poderes para, discricionariamente, determinar se “A” irá ou não pagar tributo, em face de determinada situação. Os critérios que definirão se “A” deve ou não contribuir, ou que montante estará obrigado a recolher, devem figurar na lei e não no juízo de conveniência ou oportunidade do administrador público.” (Direito Tributário Brasileiro, 9ª ed., p. 112)

“O artigo 171 abre, indiscutivelmente, perspectiva para que se possa transacionar no campo do direito tributário.

O dispositivo utiliza-se da expressão “mediante concessões mútuas” o que pressupõe uma certa elasticidade na busca de uma solução satisfatória.”¹⁴

E prossegue, mostrando a possibilidade deste meio de solução de controvérsias na seara tributária ser um horizonte visando facilitar as relações entre Fisco e Contribuinte¹⁵, citando Aliomar Baleeiro.

¹⁴ MARTINS, Ives Gandra da Silva. “Transação e Arbitragem no Direito Tributário”. CÂMARA DE COMÉRCIO ARGENTINO BRASILEIRA DE S. PAULO. 25/11/1999. Nota de Roda-Pé No. 6.pp.12-13: “Nada obstante ter posição contrária à transação a que se refere o art. 171, Eduardo Marcial Ferreira Jardim escreve: “O artigo em apreço versa sobre o instituto da transação. Consoante definição inserta no próprio dispositivo, a transação exprime fórmula extintiva da obrigação tributária consubstanciada em término do litígio mediante concessões mútuas. Sob o fulgor da Teoria Geral do Direito, a transação hospeda dois requisitos, quais sejam, a existência de litígio ou controvérsia entre as partes e a presença de ônus ou vantagens recíprocas, em consonância, aliás, com o magistério autorizado de Washington de Barros Monteiro. Álvaro Villaça de Azevedo compartilha desse entendimento ao esclarecer que “é indispensável à transação a existência de uma relação jurídica duvidosa”. Pontes de Miranda, com sua poderosa autoridade, também qualifica a controvérsia e a reciprocidade como elementos essenciais à transação. São suas palavras: “há o caput controversum, sobre o qual se apoia o negócio jurídico, o acordo, e o caput non controversum, sobre o qual se apoia o negócio jurídico e do qual se parte tendo-se como certo porque como tal se houvera”. (Comentários ao Código Tributário Nacional, vol. 2, Ed. Saraiva, 1998, p. 402)

¹⁵ Aliomar Baleeiro comenta o artigo 171 da forma que se segue: “O próprio art. 171 conceitua a transação, empregando o vocábulo no sentido jurídico, e não vulgar de negócio qualquer, como, p. ex., a compra e venda, mas como o mesmo conteúdo do art. 1.025 do Cód. Civil, isto é, de ato jurídico específico, no qual um litígio entre os interessados pode ser regulado e extinto mediante ajuste de concessões recíprocas.

Ato jurídico, porque modifica e extingue obrigações preexistentes, e não contrato --apesar de prestigiosas opiniões em contrário-- porque não cria tais obrigações.

Ainda no citado artigo, o primeiro subscritor deste artigo, Ives Gandra da Silva Martins relembra do projeto de Reforma Tributária discutido pela Câmara dos Deputados em 1999, cuja relatoria coube ao então Dep. Mussa Demis, a tentativa de se constitucionalizar o instituto da transação tributária, nos termos seguintes:

“No primeiro relatório do Deputado Mussa Demes para a reforma tributária, fazia ele constar de suas sugestões de alterações o dispositivo seguinte:

“Art. 10 - São acrescentados os seguintes artigos às Disposições Constitucionais Gerais da Constituição Federal:

Art. 252 A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão, na forma prevista em lei, negociar os créditos tributários inscritos em dívida ativa”.

Embora de indiscutível atualidade, pois tornava princípio constitucional aquele já constante da lei complementar, o dispositivo foi retirado de sua versão final.

Desconheço o nível das pressões que o fizeram abandonar a idéia original, de resto já consagrada desde 1966.

Parece-me equivocada a posição dos que propugnaram por sua supressão, visto que o dispositivo não representava alteração do instituto já admitido e usado no direito brasileiro, embora em nível de legislação complementar.

Pessoalmente, teria mesmo sugestão adicional, qual seja, a de acrescentar ao dispositivo então proposto (art. 252 do projeto original) um parágrafo com a seguinte redação:

A autoridade só pode celebrá-la, com relativo discricionarismo administrativo, na apreciação das condições, conveniências e oportunidades, se a lei lh'o faculta e dentro dos limites e requisitos por ela fixados.

Tratando-se de ato, que exige critério elevado e prudência acurada, o CTN determina que a lei designará qual a autoridade competente para celebrar a transação em cada caso” (Direito Tributário Brasileiro, 10ª ed., ed. Forense, 1981, p. 575) apud MARTINS, Ives Gandra da Silva. Transação e Arbitragem no Direito Tributário”. CÂMARA DE COMÉRCIO ARGENTINO BRASILEIRA DE S. PAULO. 25/11/1999. Nota de Roda-Pê No. 08, pp.12-13.

“§ único. A lei poderá autorizar para solução rápida de pendências tributárias, que os sujeitos passivo e ativo da relação tributária escolham árbitro capaz de dirimir pendências, com renúncia ao direito de ingressar em juízo.”

Não vejo em que tal princípio poderia ser tido por inconstitucional.

De início, não feriria qualquer cláusula pétrea, no que diz respeito ao direito do contribuinte, pois este pode dispor daqueles direitos que são “disponíveis”.

A objeção maior poderia ocorrer em relação ao poder tributante, sob a alegação de que não poderia dispor livremente do interesse público para obter soluções rápidas nas pendências tributárias.

Creio que, todavia, se a lei permitir que a solução seja adotada, renúncia à discussão judicial se daria nos exatos termos da lei(...).

Aos que entendem que tal flexibilidade da lei não poderia ocorrer, é de se observar que a Constituição oferta a possibilidade de renúncia ao direito de impor ou de cobrar tributos em seu § 6º do artigo 150, cuja dicção, que repito, é a seguinte:

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

(...)

Parece-me nada impedir que a solução proposta possa vir a ser adotada no bojo de uma reforma tributária ou em outra proposta de emenda constitucional a ser apresentada, o que, a meu ver, simplificaria consideravelmente o processo tributário nacional, seja em nível administrativo, seja em nível judicial.”¹⁶

¹⁶ Op. Cit. pp.22-26.

Ao final do estudo, o mesmo Autor destaca:

“Estou convencido de que nas relações entre o Fisco e o Contribuinte, poder-se-ia reduzir a “permanente litigiosidade” em que hoje se encontram, com benefícios evidentes, se adotasse sistema como aquele que proponho neste artigo”¹⁷

A nosso ver, transação pode assim ser conceituada como um procedimento administrativo, previsto em lei, que, implica em mútuas concessões entre os sujeitos da obrigação tributária, de interpretação consensual e definitiva, que resultará na extinção do crédito tributário.

Em 2009, o Poder Executivo encaminhou ao Congresso Nacional projeto de lei buscando regular a transação tributária em âmbito federal. O PL 5.082/2009, que ficou denominado como Lei Geral da Transação Tributária, foi fruto de grandes debates e análises acadêmicas. Interessante notar alguns pontos levantados na Exposição de Motivos do referido projeto que mostram as dificuldades de cobrança da dívida ativa da União, o prejuízo não só para o Poder Judiciário como para a Administração Pública e para a sociedade como um todo caso não se criem soluções alternativas controversas, como destacamos a seguir:

“EM Interministerial nº 00204/2008 - MF

Brasília, 10 de dezembro de 2008.

Excelentíssimo Senhor Presidente da República,

1. Submetemos à elevada apreciação de Vossa Excelência a minuta do Anteprojeto da Lei Geral de Transação em Matéria Tributária, resultado das discussões com vários setores da sociedade, da administração tributária e do Poder Judiciário.

(...)

3. O escopo do anteprojeto é o de constituir nova relação entre a administração tributária e os contribuintes, possibi-

¹⁷ Op.Cit. p. 27

litando que as duas partes, mediante entendimento direto, alcancem uma aplicação mais homogênea da legislação tributária.

4. Hoje se estima, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, que a fase administrativa do processo tributário tenha, em média, uma duração de 04 anos para ser concluída e a fase judicial, 12 anos. Esse fato, somado à ineficácia da execução fiscal dos créditos tributários, explica, em boa medida, o fato de que menos de 1% do estoque da dívida ativa da União de R\$ 400 bilhões de reais ingressa nos cofres públicos a cada ano por essa via, sendo que o percentual do ingresso não ultrapassa a dois vírgula cinco por cento do estoque (R\$ 9,6 bilhões de reais de arrecadação em 2006), mesmo com as medidas de parcelamento adotadas (REFIS, PAES e PAEX) e com a incorporação dos depósitos judiciais. O estoque da dívida ativa da União, incluída a da Previdência Social, já alcança a cifra de R\$ 600 bilhões de reais e, uma vez incorporado o que ainda está em litígio administrativo, chega-se à impressionante cifra de R\$ 900 bilhões de reais. Esse número representa 1,5 vezes a arrecadação da União de 2006 e, apenas no âmbito da arrecadação federal, cerca de metade do PIB do país.

5. Vale notar, ainda, que a morosidade na resolução dos litígios tributários produz graves distorções nos mercados, sendo profundamente danoso para a livre concorrência. As sociedades empresariais que honram pontualmente suas obrigações fiscais vêem-se, muitas vezes, na contingência de concorrer com outras que protraem no tempo o pagamento de tributos por meio de discussões administrativas e judiciais meramente protelatórias.

6. A concretização das medidas previstas no Anteprojeto em comento aumentará a eficácia do sistema arrecadatório nacional. Com efeito, os conflitos tributários serão resolvidos em menor prazo, no máximo em um ano, o que tornará, para o contribuinte, mais vantajosa a transação do que a aposta em longas discussões judiciais.

7. Assim sendo, a transação traduzir-se-á em uma maior participação do contribuinte na administração tributária, o que implica uma significativa mudança de paradigmas na relação Estado /contribuinte. Para a Fazenda Nacional, a vantagem será a realização imediata de créditos tributários, sem os altos custos do processo judicial, o que, sem dúvida, vem ao encontro do interesse público. Ademais, a adoção desses meios alternativos, a médio prazo, desafogará as instâncias administrativas de julgamento e o Poder Judiciário.

8. Também é certo que a transação tributária importará em maior segurança jurídica para o contribuinte, bem como no aperfeiçoamento e uniformização da interpretação das normas tributárias no âmbito da Administração Fiscal. De fato, o Anteprojeto prevê o julgamento por um órgão técnico especializado, único apto a lidar com a grande complexidade da legislação tributária pátria, garantindo, assim, a resolução eficiente, segura e justa dos litígios tributários. Além disso, terá efeitos significativos para aliviar o Poder Judiciário e as instâncias administrativas de julgamento, diminuir a litigiosidade na aplicação da legislação tributária, permitir a maior eficiência na arrecadação dos tributos e o aumento do cumprimento voluntário das obrigações tributárias, com a eliminação dos desperdícios públicos decorrentes da sistemática em vigor.”¹⁸

Ainda na Exposição de Motivos do Anteprojeto de Lei é mencionado o instituto da transação e das soluções alternativas de solução de conflitos em outros países foi adotado e como foram positivos seus feitos, como se depreende do excerto assim redigido:

“9. Importante ressaltar que em vários países, como a Alemanha, França, Reino Unido, Itália, Estados Unidos e México adotam o instituto, que tem-se mostrado de grande valia para a efetiva recuperação dos créditos e para a própria

¹⁸ Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichade tramitacao?idProposicao=431269>>. Acesso em: 03.05. 2021.

realização da justiça fiscal. Na atual conjuntura, a falta de sua regulamentação tem sido sentida pelos operadores do direito tributário no Brasil.”¹⁹

Embora o PL supra citado tenha seguido todos os trâmites legislativos, o mesmo continua à espera de votação, em regime de prioridade pelo Plenário da Câmara dos Deputados desde 2018.

A Transação Tributária voltou a ser apreciada pelo Congresso Nacional quando da edição de Medida Provisória nº 899/2019 (16.01.2019), que passou a ser chamada “MP do Contribuinte Legal”, dando origem, após discussões e modificações no texto original na promulgação da Lei

13.988/2020²⁰, que conferiu parâmetros para a aplicação desta modalidade de extinção do crédito tributário, como sendo um meio

¹⁹ Idem

²⁰ Art. 1º Esta Lei estabelece os requisitos e as condições para que a União, as suas autarquias e fundações, e os devedores ou as partes adversas realizem transação resolutiva de litígio relativo à cobrança de créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária.

§ 1º A União, em juízo de oportunidade e conveniência, poderá celebrar transação em quaisquer das modalidades de que trata esta Lei, sempre que, motivadamente, entender que a medida atende ao interesse público.

§ 2º Para fins de aplicação e regulamentação desta Lei, serão observados, entre outros, os princípios da isonomia, da capacidade contributiva, da transparência, da moralidade, da razoável duração dos processos e da eficiência e, resguardadas as informações protegidas por sigilo, o princípio da publicidade.

§ 3º A observância do princípio da transparência será efetivada, entre outras ações, pela divulgação em meio eletrônico de todos os termos de transação celebrados, com informações que viabilizem o atendimento do princípio da isonomia, resguardadas as legalmente protegidas por sigilo.

§ 4º Aplica-se o disposto nesta Lei:

I - aos créditos tributários não judicializados sob a administração da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia;

II - à dívida ativa e aos tributos da União, cujas inscrição, cobrança e representação incumbam à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, nos termos do art. 12 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; e

alternativo de solução de controvérsias, que se dará de duas formas: preventiva ou repressiva.

Optou o legislador em adotar como critério classificatório de identificação o grau de generalidade da transação, dividindo em seu artigo 2º pela seguinte forma:

“Art. 2º Para fins desta Lei, são modalidades de transação as realizadas:

I - por proposta individual ou por adesão, na cobrança de créditos inscritos na dívida ativa da União, de suas autarquias e fundações públicas, ou na cobrança de créditos que seja competência da Procuradoria-Geral da União;

II - por adesão, nos demais casos de contencioso judicial ou administrativo tributário; e

III - por adesão, no contencioso tributário de pequeno valor.”

Da leitura acima, destacamos que o legislador atrelou a transação pelos tipos de dívidas existentes, quais sejam, a) dívidas por proposta individual ou por adesão na cobrança da dívida ativa²¹ “b) dívidas por adesão nos casos de contencioso judicial ou administrativo tributário²², c) dívidas por adesão no contencioso administrativo de baixo valor.

Mais adiante, nos artigos 16, 23 e 24 a Lei traz uma subclassificação, para dividir a forma de adesão, pelo impacto econômico que ela gera, classificando-as como dívidas de pequeno valor e dívidas de relevante e disseminada controvérsia.

III - no que couber, à dívida ativa das autarquias e das fundações públicas federais, cujas inscrição, cobrança e representação incumbam à Procuradoria-Geral Federal, e aos créditos cuja cobrança seja competência da Procuradoria-Geral da União, nos termos de ato do Advogado-Geral da União e sem prejuízo do disposto na Lei nº 9.469, de 10 de julho de 1997 .

²¹ Como sendo aquelas que podem ser despertadas por iniciativa do particular ou da Fazenda Nacional

²² Caracterizadas como aquelas que se darão mediante a publicação de portaria e edital, especificando as condições para sua anuência.

No final de 2019, adveio a Portaria 11.956, disciplinando os requisitos e condições necessárias à realização da transação na cobrança da dívida ativa da União. Referida portaria permite que a cada interesse em composição, o referido órgão abrirá os respectivos editais, com suas normas de procedimento.

Vale destacar que, todos os benefícios que serão veiculados pelas Portarias posteriores editais sempre se darão a critério exclusivo do Fisco, que lançará periodicamente determinados programas de parcelamento, com as regras da transação, créditos que estarão abrangidos, contribuintes que poderão se beneficiar, formas de pagamento, percentual de redução do valor principal, juros e multa, hipóteses de rescisão de outros parcelamentos, dentre outros aspectos.

Após o advento da pandemia da COVID-19, foram editadas as Portarias PGFN ns. 14.402/20, 18.731/20 e 1696/21, que são conhecidas como as Portarias de “Transação da Pandemia”²³

Tanto é assim, que recentemente adveio o Edital 11/21²⁴, no qual se busca estabelecer um novo paradigma entre contribuintes e Fisco, de forma igualitária, com concessões recíprocas, a fim de colocar fim aos litígios que assolam a máquina judiciária, no tocante às contribuições de PLR, que geraram grande discussão e números de ações nos âmbitos administrativo e judicial.

Por fim, imperioso se faz destacar que a adesão do contribuinte a determinada transação tributária não tem o condão de impedir futuro questionamento judicial acerca da legalidade do ato administrativo ou outras discussões, por força do art. 5º XXXV da CF, não se tratando nunca de hipótese de renúncia por eventual acordo entre Fisco e Contribuinte.

²³ Referida portaria prevê a transação por adesão para tributos federais vencidos no período de março a dezembro de 2020 e não pagos, por força dos impactos econômicos decorrentes para toda a sociedade, que se estendeu até junho de 2021.

²⁴ O Edital 11/21 abrange os débitos de pessoas naturais ou jurídicas, oriundos de contribuições previdenciárias destinadas a terceiros, a título de PLR paga a empregados ou a diretores.

Cabe observar que *renunciar a “alegações de direito”* não significa *“renunciar ao direito material” propriamente dito*, e sim, deixar de contestar, de resistir, à pretensão do fisco, submetendo-se à exigência do tributo instituído por lei, presumivelmente legítima, mas que não subsiste quando reconhecida a sua inconstitucionalidade.

Isso porque quando a lei institui Programas Especiais de Parcelamento e condiciona a adesão à desistência das ações que o contribuinte promove para resistir à exigência fiscal, presume-se que o faz para obter, mais celeremente, a arrecadação de quantias que representem verdadeiros tributos, ou seja, créditos tributários escudados em ato legislativo válido²⁵.

A desistência exigida tem, pois, a finalidade de obter, do contribuinte, o compromisso de que não vai celebrar a novação num dia, para voltar a discutir o crédito tributário no outro, uma vez que a extinção prevista no art. 485 do CPC/15 não impede o ajuizamento de nova demanda. Trata-se, assim, de exigência razoável. Cumprindo à autoridade fiscal arrecadar aquilo que a lei lhe outorga como tributo, ao ensejo da celebração de transação/moratória, é legítimo que obtenha do contribuinte compromisso mais consistente que o da mera desistência da ação nos termos do art. 485, VIII do CPC.

Nesse sentido, inclusive, o Eg. Superior Tribunal de Justiça, inclusive, em sede de Recurso Representativo da Controvérsia – Tema

²⁵ Tendo em vista que a obrigação tributária é *ex legis*, ou seja, deriva da ocorrência, em concreto, da situação definida em lei como necessária e suficiente para caracterizar-se a incidência do tributo, não se pode admitir que tal “renúncia às alegações de direito”, exigida nos programas de parcelamento, objetivasse outorgar ao Estado um direito material divorciado daquele que só lhe pode advir da estrita observância do princípio da legalidade. Não pode ser pretendido fazê-lo derivar da vontade do contribuinte, mormente quando viciada pela conação, representada por sanções políticas, impostas para desestimulá-lo de discutir judicialmente a legalidade de exações tributárias; pelo erro a que é levado pela complexidade da legislação tributária e pelas sinalizações da jurisprudência, que corroboravam a presunção de constitucionalidade da lei; e pela impossibilidade de discussão das condições de concessão do parcelamento impostas pela lei.

375, firmou o entendimento de que cabe revisão judicial de confissão da dívida quando esta tem por fundamento a ilegitimidade da norma que instituiu o tributo.

3. A TRANSAÇÃO E SEUS OBJETIVOS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA E O PRINCÍPIO DA INDISPONIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Vimos com muito bons olhos a alternativa da transação tributária como meio de atuação pró-ativa da administração pública a ensejar medidas incentivadoras, com medidas que atendem o interesse público de transacionar com o contribuinte, inclusive, a fim de evitar-se o mal maior da perda de arrecadação pela insuficiência de bens para garantir a discussão.

O estímulo fiscal a ser submetido aos severos controles Constitucionais e de lei orçamentária, são os que possam provocar um impacto negativo no orçamento, com possível redução de receitas e não os que não gerem impacto redutor de receitas.²⁶

²⁶ Carlos Maurício Cabral Figueiredo, Cláudio Soares de Oliveira Ferreira, Fernando Raposo Gameiro Torres, Henrique Anselmo Silva Braga e Marcos Antônio Rios da Nóbrega consideram o artigo 14 aplicável apenas aos estímulos onerosos. Escrevem: "Por essa razão é que a renúncia deve ser acompanhada de aumento de receita. Nesse caso, o aumento será advindo da elevação de alíquotas, de base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição. A lei não menciona uma possível compensação resultante do combate à sonegação, o que para alguns implicaria inconstitucionalidade, posto que determinaria a oneração do contribuinte. Não entendemos dessa forma, até porque a melhoria da arrecadação, de certa forma, já poderá estar contemplada no inciso I.

No entanto, a compensação, via aumento de alíquotas ou majoração de tributos, deve ser usada com cautela. Em primeiro lugar, pode ensejar distorções alocativas e iniquidades. Suponhamos que no Piauí sejam dados incentivos para implantação de uma empresa de fibra ótica através do aumento da alíquota do extrativismo de carnaúba. Decerto, haverá distorções que devem ser levadas em conta" (grifamos) (Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal, Ed. Nossa Livraria, Recife, 2001, p. 110).

Entretanto, é preciso indagar se tem o condão de fazer subsumir-se à norma do art. 14 da LRF a mera utilização de institutos próprios de incentivos fiscais, como a anistia e a remissão, contidos no bojo de instituto maior como uma transação que, ao envolver débitos tributários, considera a impossibilidade patrimonial de seu adimplemento.

Entendemos que não. Isto porque, apesar de a renúncia realmente compreender os institutos da anistia, da remissão, do subsídio, da concessão de isenção em caráter não geral etc, não se trata a hipótese de transação de incentivo ou benefício de natureza tributária, pelo contrário, trata-se na verdade de situação de litígio em que não há certeza alguma de que haverá renúncia de receita.

Muito pelo contrário, se estará apenas promovendo, no interesse público, transacionar legitimamente para garantir arrecadação ao invés de inadimplemento ou perda de seu duvidoso direito, em prol do interesse público.

Negativo seria o impacto se a discussão judicial continuasse, com resultado duvidoso futuro e sem entrada qualquer de recursos para os cofres públicos, principalmente em tempos de pandemia, como a que passamos em face da COVID-19. O artigo 14 da LRF, portanto, é de nenhuma aplicação à espécie.

Não se enquadra, portanto, a transação tributária, prevista na Lei 13988/2020, na norma do art. 14 da LRF assim redigido:

“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 umas das seguintes condições:

I – demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do artigo 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 artigo 153 da Constituição, na forma do seu § 1º;

II – ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança ²⁷.

Sendo assim, não há que se falar na hipótese de benefício de natureza tributária com renúncia de receita, uma vez que não se sabe quem terá o benefício e a receita pretendida é contestada e poderá nunca entrar, se a discussão continuar.

²⁷ Ricardo Lobo Torres escreve: “A expressão renúncia de receitas, equivalente a gasto tributário (tax expenditure), entrou na linguagem orçamentária americana nas últimas décadas e adquiriu dimensão universal pelos trabalhos de Surrey. Gastos tributários ou renúncias são mecanismos financeiros empregados na vertente da receita pública (isenção fiscal, redução de base de cálculo ou de alíquota de imposto, depreciações para efeito de imposto de renda, etc) que produzem os mesmos resultados econômicos da despesa pública (subvenções, subsídios, restituições de impostos, etc)” (Curso de Direito Financeiro e Tributário, 5ª. ed., Ed. Renovar, Rio de Janeiro, 1998, p. 165).

Em outras palavras, e para concluir, só se renuncia o que se tem certeza de possuir, certeza essa que, na hipótese, inexistente.

4. NÚMEROS SOBRE A DÍVIDA ATIVA TRIBUTÁRIA NO BRASIL

A transação tributária aparece como uma excelente ferramenta para o gestor administrativo visando diminuir o estoque de dívida pública atualmente existente. Segundo dados publicados pela PGFN em 2019 o volume da dívida perfazia o montante de R\$ 2,4 trilhões

Com um crescimento anual de 14%, faz-se necessário criar inúmeros instrumentos para baixar tais níveis estratosféricos. Com efeito, ao compararmos no mesmo ano de 2019 a dívida pública de R\$ 2,4 trilhões com a receita tributária de R\$ 1,411 trilhões é nítida a constante tendência de alta deste déficit.

Ao analisarmos as principais causas do elevado estoque da dívida podemos elencar, entre outras, a complexidade da legislação e do sistema tributário nacional, que gera uma impossibilidade de o contribuinte acompanhar as constantes mudanças nos inúmeros tributos, acarretando fiscalizações e autuações fiscais em grande volume. Tais autuações conduzem o contribuinte a um procedimento administrativo longo, ineficiente e falho em especial nos quesitos da equanimidade com máculas ao princípio do devido processo legal e da razoável duração do processo, garantias constitucionais fundamentais do contribuinte. Basta lembrar da tão polêmica questão do “voto de qualidade” no CARF ao membro da Fazenda Pública, o que se extinguiu apenas há poucos anos, justamente com o advento da Lei 13.988/20 que trata precipuamente da transação tributária.

Um sistema processual administrativo tributário não contemplando todos os princípios e garantias processuais constitucionais bem como maculando princípios que a própria administração pública deveria seguir necessariamente geram um imenso número de execuções fiscais, “abarrotoando” ainda mais o já “abarrotoado” Poder Judiciário, que não consegue diminuir o número de processos tributários.

Sobre o tema ensina é precisa a lição de Kyoshi Harada:

“Com o ajuizamento das execuções fiscais em massa, sem uso do critério qualitativo do crédito tributário, mas, ao contrário, misturando devedores em lugares incertos e não sabidos, ou devedores insolventes sem bens penhoráveis, tem transformado o Judiciário em órgão de investigação do paradeiro do executado, ou da localização de seus bens penhoráveis, travando a atividade jurisdicional. Isso faz com que cada processo de execução fiscal leve de 12 a 14 anos para findar. Muitos deles permanecem inertes por longos 20 ou mais anos, sem decretação da prescrição intercorrente, apesar da previsão legal. É que a cada dois ou três anos a Fazenda vai protocolando pedido de prazo para diligência que fica somente no imaginário. No Brasil temos a cultura das leis que “pegam” e outras que “não pegam”. Na última categoria estão as leis que são destinadas a combater o ócio dos servidores públicos, tomados por corporativismo sem igual.”²⁸

Não se vê por parte do Fisco uma linha mestra de grande eficiência de gestão do crédito tributário. Em outras palavras, não se vê por parte do poder tributante uma prévia análise que saiba trabalhar com as variantes “existência de crédito tributário a ser cobrado”, “Poder Judiciária altamente moroso”, “créditos com maior facilidade de cobrança/retorno” de forma satisfatória.

Neste cenário, a transação configura-se como excelente instituto jurídico para auxiliar o gestor administrativo na busca de reversão do atual quadro, beneficiando Fisco e contribuintes dentro dos parâmetros constitucionais e legais, trazendo assim mais segurança jurídica e eficiência na Administração Pública.

Prova disto é que a própria Procuradoria Geral da Fazenda Nacional tem contribuído para a efetivação do instituto, desde a elaboração

²⁸ *Uma proposta para diminuir o estoque da dívida ativa e reaquecer a economia.* Disponível em <https://haradaadvogados.com.br/3174-2/#:~:text=Com%20o%20ajuizamento%20das%20execu%C3%A7%C3%B5es,paradeiro%20do%20executado%2C%20ou%20da>. Último acesso: 26.05.2021

de parecer no processo de elaboração da Medida Provisória 899/19 (MP do Contribuinte Legal), assim como participação em audiências públicas durante o processo legislativo que culminou com a conversão da MP na Lei no. 13.988/20 e normativas de regulamentação e aplicação da transação, conforme se constata de seu relatório de atividades, *verbis*:

“Atuação na Medida Provisória nº 899/19 (Transação Tributária): Participação em audiências públicas promovidas pelo Congresso Nacional e seminários para tratar da transação tributária na cobrança da dívida ativa. Estima-se que a regulamentação desta importante modalidade de autocomposição de litígios resulte na arrecadação de R\$ 13,7 bilhões até 2021.”²⁹
(...)

“Coordenação de Consultoria Judicial - COJUD

A COJUD atua nas atividades de assessoramento, consultoria interna e externa. Entre os principais normativos analisados pela Coordenação, destacam-se a Medida Provisória nº 881/2019, posteriormente convertida na Lei nº 13.874/2019 (Lei da Liberdade Econômica), que consolida no plano legislativo a política de redução de litigiosidade implantada na PGFN desde a Portaria PGFN nº 502/2016, e a Medida Provisória nº 899/2019, que consagrou a Transação Tributária, inclusive no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica.”³⁰

5. A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA E OS SEUS LIMITES NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Em se tratando da matéria tributária, o exame da realidade que cerca as relações fisco/contribuinte, deixa evidente que, embora

²⁹ “PGFN em números – Dados 2019”, Edição de 2020. Disponível em <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/acesso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn-em-numeros-2020/view>. Último acesso: 25.05.2021.

³⁰ Op. Cit.

tenhamos uma Constituição semelhante às mais adiantadas do mundo, em termos de respeito e proteção aos direitos e garantias individuais, ela não foi capaz de forjar, no Poder Público, um comportamento compatível com o moderno perfil do Estado Democrático de Direito, cujo fim é justamente dar proteção a esses direitos e garantias.

Na busca de arrecadar cada vez mais o erário público com os recursos necessários ao atendimento das demandas, cada vez mais complexas, da sociedade atual, o Estado reiteradamente sucumbe à tentação mais tacaña. Ao invés de utilizar bem o aparato tecnológico que hoje tem a sua disposição para o aperfeiçoamento dos instrumentos de cobrança do crédito tributário, utiliza-o como instrumento de força, para desconsiderar os direitos e garantias que caracterizam o Estado de Direito.

Nesse sentido, um dos autores do presente artigo, Rogério Vidal Gandra da Silva Martins³¹, assim se manifestou:

“Assim é que, ao elabora uma política tributária, deve o agente impositivo analisar e inter-relacionar os fatores jurídicos, econômicos, sociais, administrativos e político que envolvem o tributo, sob pena de se praticar política reductionistas e dissociadas da realidade nacional, sendo estas, na maioria das vezes, prejudiciais ao desenvolvimento pátrio.

A política tributária deve sempre ser focada em dois parâmetros:

Qual será a sua finalidade; e

Qual o modo mais adequado de se atingir tal finalidade.

Em síntese, o agente público analisará o por que, o para que, e o como do fenômeno impositivo.

Mas, para chegar a estas respostas, deverá colher elementos jurídicos, sociais, políticos, econômicos e administrativos,

³¹ MARTINS. Rogério Vidal Gandra da Silva. A Defesa do Contribuinte no Direito Brasileiro, in MARTINS. Ives Gandra da Silva. (coord), São Paulo, IOB/Thompson, 2002, p. 39-40

analisando – os como um todo inter-relacionado e, só após esta análise, da qual surgirão inúmeras questões que deverão ser respondidas pelo administrador, é que ele deverá partir para a resposta definitiva da finalidade da tributação e o meio para alcançar o fim.

Pode ocorrer que no processo desta análise chegue-se à conclusão que a imposição fiscal não é necessária, ou que a finalidade a ser alcançada pela tributação pode ser atingida por outro meio mais eficaz, que não necessariamente a imposição, ou, ainda, que a tributação atenderia a uma finalidade, mas prejudicaria muitas outras mais importantes.

Em suma, política tributária se faz inter-relacionando matérias correlatas ao fenômeno fiscal e não apenas analisando o fenômeno da imposição na esfera arrecadatória pura e simplesmente.”

Isto porque, em ambas as hipóteses o que se busca é a simplicidade e menor onerosidade, tanto para a administração quanto para o contribuinte, atendendo-se, dessa forma, o interesse público. Também em ambos os casos o administrador tributário deve submeter-se ao princípio da conveniência, segundo o qual os custos de ambos os lados da relação jurídico-tributária devem ser reduzidos, objetivando a eficiência, bem como atender aos princípios da legalidade, publicidade, moralidade, eficiência e impessoalidade estabelecidos no *caput* do artigo 37 de nossa Lei Maior, sob pena de responsabilização objetiva pelo descumprimento destes preceitos (art. 37, § 6º da CF).

Para se transacionar, portanto, vale ressaltar dentre os princípios e requisitos aduzidos, a necessidade do litígio.

Diante desse cenário, não basta apenas considerar, na reforma da legislação, o objetivo da celeridade. No âmbito do direito público, em que a natureza do vínculo que se estabelece entre o Estado e o particular são de subordinação, a prestação jurisdicional, na execução da dívida ativa, deve, antes de tudo, atentar para o princípio da segurança jurídica, a fim de que o cidadão não tenha seu patrimônio agredido sem oportunidade de demonstrar que o crédito tributário é indevido.

E é justamente neste sentido que a transação tributária busca adequar-se, em sua essência, ao regramento de nosso ordenamento jurídico, como forma de aceitação de um instituto de resoluções alternativas de controvérsias. Assim, ao instituir as exações tributárias, o Estado deve respeitar todos os ditames constitucionais que informam a tributação, especialmente os princípios que resguardam os direitos e garantias fundamentais dos contribuintes.

Nesse sentido, cumpre destacar as lições da dissertação de mestrado de Marcelo José Luz de Macedo³²:

“(...) a Administração Tributária não mais se sustenta somente na atividade desempenhada pelos agentes administrativos, nem tampouco única e exclusivamente nas informações prestadas unilateralmente pelos administrados. Com efeito, deve haver uma relação intrínseca de cooperação entre Fisco e particular, fundada sobretudo no diálogo entre os direitos fundamentais e os deveres dos contribuintes”.

A figura da transação nos moldes estabelecidos pelo Código Civil não encontra amparo legal para aplicação no direito tributário. Caso aplicada, estaria eivada de inúmeros vícios, dentre os quais a ofensa aos princípios da legalidade (CF. art. 150, I e art. 137, *caput*), da Lei Complementar como estabelecidora de normas gerais concernentes à obrigação e ao crédito tributário (CF. art. 146, II, “b”), bem como todos os mandamentos decorrentes das diretrizes constitucionais.

Isto porque, na transação civil o elemento volitivo de cessão de direitos visando a solução de um litígio parte do princípio da liberdade das partes, que podem dispor da parcela de seus direitos que assim o quiserem para que a transação obtenha êxito e se caracterize.

Já, no âmbito de uma relação de direito público e, especificamente no direito tributário, estamos diante de um sujeito ativo e passivo de uma relação que tem como objeto o crédito tributário. Neste

³² Sobreposição de obrigações acessórias: uma análise sob a ótica dos direitos fundamentais. São Paulo: PUC/SP, 2016, p. 106.

ponto vale frisar duas características inerentes a este liame obrigacional. A primeira diz respeito ao sujeito ativo da relação, que necessariamente é um ente da Administração Pública e, portanto, possui seus atos vinculados estritamente ao que a lei o permite fazer. O que nos permite dizer que sua esfera de atuação volitiva é reflexo não de um “querer”, mas de um “dever”, “poder” ou “decidir” adstrito ao que a lei permitir, não estando legitimado a atos fora dos determinados pela norma jurídica³³.

Nesse sentido, Carlos Augusto Daniel e Diego Diniz Ribeiro ensinam que:

“a supremacia do interesse público possui fundamento axiológico em duas teorias morais distintas, ainda que detentoras de traços comuns – o organicismo e o utilitarismo. O organicismo se baseia na idéia que o individuo é parte de um todo social – orgânico – e que o bem de cada um somente pode ser alcançado por intermédio de um bem comum, de modo que os interesses do grupo social gozariam de supremacia sobre os interesses de suas partes, por estarem diretamente relacionados à finalidade do Estado de promoção deste bem comum. Por outro lado, o utilitarismo sustenta que o melhor curso de escolhas sociopolíticas é aquele que promova, em maior escala, os interesses dos membros da sociedade – o interesse público passa a ser uma fórmula de maximização racional do bem-estar do maior número de pessoas.” (Meios alternativos de composição de conflitos e sua incidência no âmbito de persecução do crédito tributário. In ARAÚJO, Juliana Furtado Costa. CONRADO, Paulo Cesar (coord.) Inovações na cobrança do crédito tributário. São Paulo: Thomsoun Reuters Brasil, 2019, p. 169)

³³ Nesse sentido, HELY LOPES MEIRELES: “*Na Administração Pública não há liberdade nem vontade pessoal. Enquanto na administração particular é lícito fazer tudo que a lei não proíbe, na Administração Pública só é permitido fazer o que a lei autoriza*” (Direito Administrativo Brasileiro. 30. Ed. São Paulo: Malheiros, 2005)

Este dever de vinculação à lei restringe qualquer ato do sujeito ativo da relação jurídica tributária na transação. Corolário desta afirmação está expresso no próprio artigo 171 do Código Tributário Nacional que ao estabelecer a possibilidade de transação, amolda todas as características desta espécie extintiva do crédito tributário à lei (criação, condições, modo, autoridade para autorizar a efetivação, etc.).

Tal dispositivo, que não tem limitações senão de natureza legislativa –a transação só é possível, se a lei assim o determinar– permite que, no interesse da Administração Pública e para encerramento de processo administrativo tributário com o recebimento de tributo devido e não pago, que o ente público, detentor da competência impositiva específica, acorde com o devedor forma de pagamento em serviços, obras ou bens para regularização de seu débito

Não por acaso que o art. 142 do CTN, ao dispor sobre o lançamento que consubstanciará o crédito tributário, determina que a constituição deste está totalmente vinculada aos ditames legais e somente com fundamento na norma jurídica pode o mesmo ser efetivado e legitimado.

Podemos afirmar, ainda que, sendo a transação de instituto mais abrangente, por permitir concessões mútuas, pode a lei autorizativa inclusive admitir a compensação de qualquer crédito do contribuinte de natureza tributária ou não no bojo de um acordo maior transacionado.

A segunda característica essencial que merece detida análise na relação jurídica transacional tributária reside no grau de “cessão de parcela do direito” a que a Administração Pública pode abrir mão para findar ou evitar um litígio com o contribuinte³⁴ visto que a atividade estatal no campo fiscal é atrelada ao princípio da legalidade e a margem de flexibilidade é extremamente restrita³⁵.

³⁴ Nesta esteira, o saudoso Ricardo Lobo Torres bem ensinava que: “renúncia ao litígio fiscal sem a correspectiva concessão é mera desistência, e, não, transação” (2008, p. 298).

³⁵ Nesse sentido, já se manifestou o STF, nos autos da ADI 2405: “Com essas premissas, da mesma forma como delineado no julgamento cautelar da presente ação, entendo que a Constituição Federal não reservou à lei

Vale dizer, quando se fala em transação na relação tributária está se tratando diretamente com o crédito tributário bem como com o agente público que no exercício de suas atividades, deve seguir os parâmetros estabelecidos pelo caput do artigo 37 da CF, estando a “vontade” do gestor público vinculada pelo vetor da discricionariedade, estando o arbítrio totalmente fora de qualquer de seus atos.

Para o Prof. Ricardo Lobo Torres³⁶ “o que distingue uma autêntica política tributária de uma singela política de arrecadação, pelo prisma da eficiência, é a adesão por parte da legislação, da jurisprudência e da administração, à pluralidade dos princípios de legitimação do ordenamento jurídico.”

A discricionariedade do gestor público no campo da transação tributária deve seguir rígidos critérios estabelecidos em lei, pautados nos princípios da proporcionalidade, da correta e justa adequação dos meios utilizados aos fins colimados à luz da razoabilidade, ausência de preceitos e regras subjetivos, enfim, entendemos que a transação no direito tributário não suprime a discricionariedade do gestor público contanto que os parâmetros desta sejam extremamente rígidos, técnicos, objetivos e coadunados com os princípios gerais da Administração Pública bem como com os princípios gerais do Direito Tributário e acima de tudo dos Princípios Constitucionais.

Em nossa concepção, a praticabilidade é um princípio jurídico que constitui limitações objetivas e, portanto, realiza indiretamente, o valor da justiça, uma vez que está presente no exercício de todas

complementar o tratamento das modalidades de extinção e suspensão dos créditos tributários, à exceção da prescrição e decadência, previstos no art. 146, III, b, da CF. Como bem lembrado pelo Min. MOREIRA ALVES, entendo também aplicável ao presente caso a teoria dos poderes implícitos, segundo a qual “quem pode o mais, pode o menos”. Dessa forma, se o Estado pode até remir um valor que teria direito, com maior razão pode estabelecer a forma de recebimento do crédito tributário devido pelo contribuinte.

³⁶ TORRES. Ricardo Lobo. Princípio da Eficiência em Matéria Tributária. Pesquisas Tributárias nova série 12. coord. MARTINS. Ives Gandra da Silva. São Paulo, RT, p.73

as funções estatais (leis e atos administrativos) para ser executado em massa. Possui elevado grau de generalidade e abstração, pois irradia seus efeitos sobre múltiplas normas e contempla a viabilização do atingimento do interesse público objetivado nos atos estatais, no campo tributário. Tem por finalidade garantir a própria validade e eficácia da lei, por meio de presunções, tetos e somatórios na legislação³⁷.

Não há que se falar em eficiência se não temos uma política tributária técnica, que busque a justiça fiscal, voltada ao crescimento econômico e a otimização da arrecadação, permitindo a coordenação fiscal, a fim de se alcançar a praticabilidade fiscal, que envolve transparência, simplificação e eficiência.

A garantia da transparência da Administração Pública origina-se nas garantias de liberdade de acesso às informações e de publicidade de seus atos aos cidadãos, com fundamento no art. 5º, IV, XIV, XXXIII, XXXIV, “b” e LX da CF e também no art. 37, §§1º e 3º da CF, servindo como base do Estado Democrático de Direito³⁸

Por simplificação podemos entender a facilitação do sistema tributário brasileiro, seja no tocante às inúmeras regras e quantidade de tributos e obrigações, caminhando, assim, para a implementação de

³⁷ Nas palavras de Heleno Taveira Torres: “O princípio jurídico e técnico da praticabilidade da tributação impõe um verdadeiro dever ao Legislador de busca dos caminhos de maior economia, eficiência e celeridade para viabilizar a imposição tributária, o que poderá ser alcançado com intensificação da participação dos administrados na gestão tributária e possibilidade de solução extrajudicial de conflitos entre a Administração e Contribuintes.” (Princípios de segurança jurídica e transação em matéria tributária. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org). Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 299-300).

³⁸ Nesse sentido, sugerimos a leitura de Joseph E. Stiglitz. On liberty, the right to know, and public discourse: the role of transparency in public life. Oxford: Oxford Amnesty Lecture, jan. 1999. Disponível <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.594.93&rep=rep1&type=pdf> Acesso em 25 março 2021.

medidas simplificadoras que vem sendo adotadas em diversos países, a fim de facilitar a arrecadação tributária.

Já, o princípio da eficiência pode ser definido como a obrigação da Administração Pública de utilizar os recursos públicos do Estado com a maior pertinência e adequação possível em prol da sociedade, devendo ser examinado sob 03 aspectos: a) capacidade dispenditiva do Estado, que deve estar vinculada à correta utilização dos tributos arrecadados para o bem da comunidade; b) justiça da tributação e geração de desenvolvimento econômico e social, pela exata detecção dos limites da capacidade contributiva e das imposições e estímulos necessários para que a sociedade progrida; c) justo combate à sonegação. Deve ser obedecido por todos os Poderes da Federação, inclusive pelo MP³⁹.

Roque Antonio Carrazza ensina que:

O princípio da eficiência exige a adoção de uma política tributária capaz de promover a justiça fiscal, ou seja, de fazer com que (i) os tributos atendam ao primado da capacidade contributiva, não assumam feições confiscatórias, atinjam os contribuintes de modo isonômico e respeitem os direitos e garantias individuais, e (ii) as obrigações acessórias, caminhando na mesma direção, se restrinjam ao mínimo indispensável para que a tributação se desenvolva de modo adequado, sem, no entanto, pôr em risco as fontes produtivas da nação, que, como se sabe, geram empregos e bem estar social.” (*Reflexões sobre a Obrigação Tributária*. São Paulo: Noeses, 2010, p.225)

Ao elaborar política tributária deve o agente analisar todos os fatores jurídicos (econômicos, sociais, administrativos e políticos) que envolvam o tributo, devendo focar em dois parâmetros: a) qual será a sua finalidade; b) qual o modo mais adequado para se atingir

³⁹ Neste sentido, um dos autores deste artigo, IVES GANDRA DA SILVA MARTINS escreveu artigo em livro de sua coordenação intitulado de EFICIENCIA EM MATERIA TRIBUTARIA.

tal finalidade. Traz, ainda, a distinção, pelo prisma da eficiência, de uma política de arrecadação com a política tributária é que a primeira gera pouco desenvolvimento econômico e social, além de injustiça tributária e, a segunda, propicia o crescimento econômico e social e a justiça fiscal.

A Tributação ganha níveis elevados para compensar a receita não arrecadada dos sonegadores, com o que aqueles que pagam têm a certeza de estar pagando mais do que deveriam para cobrir a parte dos que não pagam⁴⁰.

O prof. Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho⁴¹ assim ensina:

“Numa verdadeira política de tributação, devem os entes da Federação vivenciar, cada vez mais, a Justiça Fiscal, com a observância, cada vez maior, dos princípios da igualdade, da capacidade contributiva e do não confisco, esforçando-se para que as leis de tributação favoreçam ao crescimento tanto econômico quanto social do País.”

Podemos concluir, portanto, que o instituto da transação traz inequívocos benefícios à administração pública, sobre não inviabilizar o pagador de tributos, sendo o principal deles a imediatez na recuperação de recursos, o que, de outra forma, seria de difícil obtenção, em razão do exercício do direito de defesa pelo contribuinte, na esfera administrativa e judicial.

Considerando que a eficácia da norma, também pode ser usada como critério de controle material, a fim de legitimar a utilização da norma indutora, pois a norma⁴² deve produzir seus efeitos sociais e

⁴⁰ Nesse sentido, um dos autores do presente artigo, IVES GANDRA MARTINS assim escreveu ao longo de toda a sua obra “Uma Teoria do Tributo, São Paulo: Quartier Latin, 2006.

⁴¹ Princípio da Eficiência em Matéria Tributária. Pesquisas Tributárias nova série 12. coord. MARTINS. Ives Gandra da Silva. São Paulo, RT, p.303-304

⁴² Ives Gandra da Silva Martins, um dos patronos do presente artigo ensina que: “A Ciência Jurídica, não diferentemente das demais ciências, tem como finalidade a apreensão das leis naturais de convivência social, para otimizá-

econômicos, a fim de se alcançar o seu meio, podemos concluir que a transação tributária veio para figurar como um desses instrumentos.

Portanto, a transação tributária deve considerar os pros e contras aos direitos fundamentais envolvidos, a fim de se manter uma busca pelo equilíbrio entre os benefícios concedidos aos contribuintes e o princípio da indisponibilidade do interesse público, sempre considerando como parâmetros de fundamentação os princípios da legalidade, isonomia, proporcionalidade e justiça fiscal.

6. CONCLUSÃO

O Instituto, portanto, num país em que ainda não superou o mal maior da aplicação pouco eficaz da receita, com uma carga tributária excessiva para a qualidade do serviço público prestado, faz-se necessário para que empreendimentos capazes de gerar o desenvolvimento do país não sejam inviabilizados por uma política inadequada.

Encerramos lembrando o alerta de Roberto Campos, no prefácio do livro do primeiro subscritor deste artigo (*Desenvolvimento Econômico e Segurança Nacional – Teoria do Limite Crítico*), de que “a melhor forma de se evitar a fatalidade é conhecer os fatos”⁴³.

las a favor da sociedade, que por suas leis será conduzida.” (in *Teoria da Imposição Tributária*, 2ª ed., São Paulo: LTR, p. 403)

⁴³ O livro de Ives Gandra Martins é uma contribuição útil aos debates destes problemas, que devem ser discutidos com coragem para enfrentar tabus, objetividade para evitar preconceitos e serenidade para interpretar os fatos. Pois que a boa regra do planejamento é sempre “aceitar os fatos, para resistir à fatalidade” (Roberto de Oliveira Campos, São Paulo: Ed. Bushastky – junho de 1971).