

TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA NO BRASIL: POSSIBILIDADES E LIMITES

TRANSACTION TAX INSTITUTE IN BRAZIL: possibilities and limits

Lucilia Aparecida dos Santos¹

SUMÁRIO

1. Introdução. 2. Transação tributária no Brasil: origem e fundamento constitucional. 2.1. Fundamento de validade. 3. Transação Tributária e Regime de Direito Público. 3.1. Supremacia do interesse público. 3.2. Indisponibilidade, pela Administração, do interesse público. 3.3. Indisponibilidade do interesse público e transação tributária. 4. Transação tributária e contorno traçado pela norma geral do artigo 171 do CTN. 4.1. Transação tributária e faculdade do ente político. 4.2. Transação tributária e lei permissiva. 4.3. Sujeitos da transação tributária. 4.4. Transação tributária e finalidade terminativa de litígio. 4.4.1. Litígio judicial e litígio administrativo. 4.4.2. Litígio e momento de sua instalação. 4.4.3. Alcance do litígio na transação tributária. 4.5. Transação tributária e concessões recíprocas. 4.5.1. Concessões mútuas. 4.5.2. Concessões recíprocas e crédito tributário. 4.6. Transação tributária e condições estabelecidas na lei permissiva. 4.6.1. Discricionariedade administrativa. 4.7. Transação e efeito de extinção do crédito tributário. 5. Transação tributária e convênio para o ICMS. 6. Transação tributária no direito comparado. 6.1. Modelos estrangeiros. 7. Conclusão. 8. Referências

RESUMO

O estudo apresenta na primeira parte um panorama geral do instituto da transação tributária no Brasil e analisa sua afinidade com o princípio constitucional da indisponibilidade do interesse público, com destaque a análise da legislação infraconstitucional (Art. 171 do CTN), a qual assegura a cada ente tributante a opção política pela transação, mediante o exercício da sua competência legislativa, afastada a autonomia de vontade das partes, própria das relações jurídicas de direito privado. Na segunda parte, enfrenta questões polêmicas, com o aparente paradoxo entre a indisponibilidade do interesse público, a possibilidade de disposição do crédito tributário na transação e a criticada discricionariedade que envolve a atuação da administração na celebração dos acordos, sem que, com isso, signifique lesão ao interesse público. Explora os limites da exigência de convênio para a transação que envolva o ICMS. Apresenta alguns modelos pincelados do direito comparado e as restrições do sistema brasileiro para implantá-los. Conclui pelo cabimento da transação na seara tributária, dentro dos limites, legítimos, em que foi concebida pelo ordenamento brasileiro.

ABSTRACT

This two parts study presents on the first part an overview of Transaction Tax Institute in Brazil and analyzes their affinity with the constitutional principle of unavailability of public interest, under constitutional legislation (art. 171 CTN), which ensures each governmental entity to use an Tributary Policy and transaction institute upon the exercise of its legislative powers away the autonomy of the parties' own legal relations of private law. In the second part, facing controversial issues, with the apparent paradox between the unavailability

¹ Procuradora do Estado de São Paulo. Pós-Graduação *latu sensu* em Direito do Trabalho pela Universidade de São Paulo – USP (1991); Pós-Graduação *latu sensu* em Direito Tributário pela ESPGE (2009/2010).

of public interest, the possibility of provision of the tax credit in the transaction that involves discretion and criticized the role of Administration in the conclusion of the agreements, without thereby mean lesion the public interest. Explores the limits of the requirement of agreement for the transaction involving the ICMS. Presents some models brushed comparative law and the restrictions of the Brazilian system to deploy them. Concludes the appropriateness of the transaction in the harvest tax, within limits, legitimate, it was designed by the Brazilian legal system.

Palavras-chaves: transação tributária – interesse público – norma geral – cabimento – limites

Keywords: Transaction tax - public interest - general rule - no place – limits.

1. INTRODUÇÃO

O exame do instituto da transação tributária é um convite à reflexão, pois toca conceitos os mais variados, como o princípio federativo e a autonomia das pessoas políticas, a relação jurídica tributária e seus personagens, o regime de direito público e sua relação umbilical com o direito tributário, a noção de interesse público primário e secundário, a necessidade de a Administração se pautar, a qualquer momento e por qualquer meio, na fiel prossecução do interesse público.

Limitamos nosso estudo ao exame do cabimento da transação tributária no direito brasileiro, seu fundamento de validade, seu desenho normativo, suas características e limites, analisando o aparente paradoxo entre o princípio da indisponibilidade do interesse público e a possibilidade de disposição do crédito tributário na transação tributária.

Analizamos a ausência de autonomia dos entes federados e do Distrito Federal para instituir tributação exceptiva em relação ao ICMS e o reflexo da exigência constitucional de deliberação prévia de todos os entes na transação tributária (CF, Art.155,§ 2º, XII, g).

Também buscamos investigar como a transação vem sendo tratada no Direito Comparado, notadamente em ordenamentos de inspiração continental, como nosso, onde o regime do autolancamento, importado dos sistemas anglo-saxões sem se fazer acompanhar dos mecanismos alternativos de solução de conflitos largamente utilizados por aqueles sistemas, vem sufocando o Poder Judiciário, com o natural aumento das lides tributárias.

Não investigamos nenhuma lei permissiva específica. A casuística, ademais, é limitada, pois o próprio preconceito em torno do instituto, fruto de análises superficiais e críticas apressadas, afastou o legislador da exploração dessa ferramenta, potencialmente rica em soluções para conflitos tributários.

Ao final, apresentamos nossas conclusões, convencidos da viabilidade da transação tributária no direito brasileiro, porém, cientes de que esse é só o início de um estudo que merece ser aprofundado.

2. TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA NO BRASIL: ORIGEM E FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL

Como leciona Pontes de Miranda no seu Tratado de Direito Privado, transação é um:

negócio jurídico bilateral, em que duas ou mais pessoas acordam em concessões recíprocas, com o propósito de pôr termo à controvérsia sobre determinada ou determinadas relações jurídicas, seu conteúdo, extensão, validade ou eficácia.²

Trata-se de instituto universal, originário do direito privado, reconhecido pelos vários ordenamentos jurídicos, em que a vontade das partes, ao lado da reciprocidade das concessões, é elemento essencial à sua formação, sempre com vistas à extinção ou prevenção de relações jurídicas duvidosas ou litigiosas.

No Direito Civil brasileiro, a transação possui natureza jurídica contratual, porquanto incluída no capítulo que regula os vários tipos de contrato, e restrita aos direitos patrimoniais, nos termos dos artigos 840 e 841 do novo Código Civil.³

São, portanto, elementos essenciais da transação no direito privado brasileiro: 1º) acordo entre as partes; 2º) existência de relações controvertidas e a intenção de lhes pôr termo; 3º) recurso a concessões recíprocas para alcançar tal escopo, limitada aos direitos disponíveis (patrimoniais).⁴

Inspirada na transação do Direito Civil, a transação tributária adaptou o instituto ao regime de direito público próprio das relações jurídico-tributárias, afastando a autonomia da vontade, essência do direito privado.

O legislador tributário está plenamente autorizado a regular de forma diferenciada institutos disciplinados em outras áreas do Direito, nos termos do que dispõe os artigos 109 e 110 do CTN. Trata-se da *autonomia de qualificação* do legislador tributário em atribuir qualificações distintas a institutos regulados em outros ramos, *desde que veiculadas em lei e nos limites do ordenamento*.

Helena Taveira Tôres reconhece a legitimidade da *autonomia de qualificação* do legislador tributário e adverte que apenas a lei, não o intérprete, possui esse poder:

² MIRANDA, Pontes de. Tratado de Direito Privado. Volume 25, p. 117. São Paulo: RT, 1971 apud FIGUEIREDO, Paulo Henrique. *A transação tributária como expressão dos direitos do cidadão*. Recife: Bagaço, 2004, p. 131.

³ A disciplina da transação no antigo Código Civil é similar à atual, inclusive em relação à limitação da transação aos direitos patrimoniais (art. 1.035).

⁴ Cf. RODRIGUES, Sílvio. Enciclopédia Saraiva do Direito. Volume 74, p. 281. São Paulo: Ed. Saraiva, 1977 apud CARVALHO, Rubens Miranda. *Transação tributária, arbitragem e outras formas convencionais de solução de lides tributárias*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2008, p. 19.

Em resumo, não se pode deixar de reconhecer ao legislador tributário autonomia de qualificação, nos limites do quanto o ordenamento autorize. [...] As propriedades de um mesmo fato da vida podem ser colhidas segundo os diversos interesses. [...] Deveras, nada impede que a lei, mas nunca o intérprete, em atos de aplicação, possa dar qualificações mais amplas ou mais restritas a conceitos, institutos e formas já regulados em outros ramos do direito.⁵

Nesse contexto, o nosso ordenamento tributário *qualificou* o instituto da transação tributária nos seguintes termos: a) forma de extinção da obrigação tributária (CTN, Art. 156, III); b) acordo entre sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária, para pôr fim a litígio (não para preveni-lo), mediante concessões recíprocas (CTN, Art. 171); e c) exige lei que a autorize (do ente tributante), nos limites e condições que estabeleça (CTN, Art. 171).

Com as mutações sofridas, a transação no âmbito tributário particularizou-se. Não obstante haver acordo entre as partes, não há autonomia de vontade. Há *disposição*, nos termos, condições e limites previstos em lei.

2.1. Fundamento de validade

No Estado Democrático de Direito, toda norma tem fundamento e origem nos comandos constitucionais, ou seja, a norma de qualquer hierarquia busca seu fundamento último de validade no texto constitucional.⁶

Não poderia ser diferente com a transação tributária.

O *poder jurídico* de exigir tributo do cidadão transfigura-se em *competência tributária*, que surge do grande e soberano ajuste da sociedade brasileira em torno da Constituição da República, que confere aos entes políticos, por meio de lei e para realização dos fins por ela, sociedade, estatuídos, a faculdade de instituir prestações pecuniárias compulsórias.

É assente a compreensão de que a competência (constitucional) tributária para criar tributos também importa em competência tributária para *exoneração*, total ou parcial, dos mesmos tributos. A observação de Roque Antonio Carrazza sintetiza bem esse entendimento:

O que queremos significar é que quem pode tributar pode, do mesmo modo, aumentar o tributo, minorá-lo, parcelar seu pagamento, isentá-

⁵ TÔRRES, Heleno. *Direito Tributário e Direito Privado: autonomia privada, simulação, elisão tributária*. São Paulo: RT, 2003, p. 50-51.

⁶ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 156.

lo, no todo ou em parte, remi-lo, anistiar as infrações fiscais ou, até, não tributar, observadas sempre, é claro, as diretrizes constitucionais. Tudo vai depender de uma decisão política, a ser tomada pela própria entidade tributante.⁷

O texto constitucional abriga inúmeros exemplos de exoneração (150, VI; 153, § 3º, III; Art. 153, § 4º, II; Art. 155, § 2º, X; Art. 156, § 2º), sendo um dos mais ilustrativos o Art. 150, § 6º:

Art. 150, § 6º CF: Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no Art. 155, § 2º, XII, g. (grifo nosso)

A transação tributária, ainda que não figure expressamente do dispositivo retro citado, por poder implicar alguma forma de exoneração, encontra seu fundamento de validade na competência tributária da pessoa política para criar e, conseqüentemente, para dispor dos tributos, mediante lei específica do ente tributante e nos limites do ordenamento (Art. 150, § 6º da CF).

3. TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA E REGIME DE DIREITO PÚBLICO

O aparente paradoxo entre a possibilidade de transigir e o princípio da indisponibilidade do interesse público merece ser enfrentado, para que sejam afastadas dúvidas sobre a legitimidade do instituto na seara tributária.

O Direito Público se ocupa dos interesses da sociedade como um todo (interesse público), cujo atendimento é um dever jurídico inescusável. É o Estado quem juridicamente encarna o interesse público. A autonomia da vontade, da essência do direito privado, é afastada e substituída pela ideia de função, de dever de atendimento do interesse público. A função pública, no Estado Democrático de Direito, é, portanto, a atividade exercida no cumprimento do dever de alcançar o interesse público, mediante o uso dos poderes instrumentais conferidos pela ordem pública.⁸

⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 304.

⁸ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 27 e 29.

O regime de direito público se qualifica e delimita em função da consagração de dois princípios: 1º) supremacia do interesse público sobre o privado; e 2º) indisponibilidade, pela administração, dos interesses públicos.

3.1. Supremacia do interesse público

A supremacia do interesse público sobre o privado proclama a superioridade do interesse da coletividade, pelo postulado da sua prevalência, como condição de sobrevivência e asseguramento da coletividade e do próprio particular.

Deste princípio, decorre: a) a posição privilegiada do órgão nas relações com os particulares (privilégios atribuídos pela ordem jurídica); e b) a posição de supremacia do órgão nas relações com os particulares; posição de autoridade.

As prerrogativas da Administração limitam-se em razão da função pública exercida pela Administração. Apenas a finalidade de atingimento do interesse público legitima tais prerrogativas, de tal sorte que são concebidas, pela melhor doutrina, como deveres-poderes da Administração, expressão que enfatiza a subordinação do poder ao dever de atendimento ao interesse público.⁹ Seu manejo, portanto, somente pode ser considerado legítimo quando vise ao alcance dos interesses públicos; nunca aos interesses ou conveniências do aparelho estatal, e, ainda menos, dos agentes governamentais.¹⁰

3.2. Indisponibilidade, pela administração, do interesse público

Na Administração, os bens e interesses não se acham entregues à livre disposição da vontade do administrador. A Administração não titulariza interesses públicos. O titular é o Estado, que manifesta a sua vontade pela ordem legal, nos limites do ordenamento.

É assente o entendimento de que qualquer ato administrativo que se desencontre do interesse público será necessariamente inválido¹¹, razão da importância de alcançar-se a noção jurídica do interesse público.

O interesse público é a dimensão pública dos interesses individuais, do interesse de cada indivíduo enquanto partícipe da sociedade, nisto se abrindo o depósito intertemporal destes mesmos interesses, considerados em sua continuidade histórica, tendo em vista a 'sucessividade das gerações' de seus nacionais.¹²

⁹ Cf. MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Ibidem.*, p. 72.

¹⁰ Cf. MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Ibidem.*, p. 73.

¹¹ Cf. MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Ibidem.* p.58.

¹² Cf. MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 60.

A concreta individuação dos diversos interesses públicos *depende de sua qualificação como interesse público pelo próprio ordenamento positivo*. Quem promove essa qualificação é a Constituição, e, a partir dela, o Estado, primeiramente, pelos órgãos legislativos, e depois, pelos órgãos administrativos, nos casos e limites de discricionariedade que a lei lhes tenha conferido.¹³

Apesar de todo interesse público ser interesse do Estado, nem todo interesse do Estado é público.

Os *interesses públicos primários* são os interesses públicos propriamente ditos. São os interesses da coletividade como um todo, assim qualificados pela Constituição e, a partir dela, o Estado, pela sua função legislativa e administrativa, nos limites da lei.

Os *interesses secundários* são aqueles que o Estado pode ter, pelo fato de ser sujeito de direitos, como qualquer outra pessoa. Não são interesses públicos, mas interesses individuais do Estado, similares aos interesses dos particulares, mas não iguais, pois o Estado, concebido para a realização do interesse público, somente poderá defender seus próprios interesses privados se coincidentes com a realização do interesse público (primário).¹⁴

Os interesses secundários “não respondem à razão última de existir própria das pessoas governamentais em geral.”¹⁵ São, porém, e não menos importante, *instrumentais* ao alcance do interesse público, na medida em que a norma donde defluem assim os qualifica.¹⁶

3.3. Indisponibilidade do interesse público e transação tributária

Decorre do princípio da indisponibilidade do interesse público que o administrador não tem poder de disposição desse interesse, cabendo apenas geri-lo, nos termos estritos da lei. Quem tem o poder de dispor do interesse público é o Estado, seu titular, quando exerce função legislativa, segundo os limites do ordenamento.

Nesse sentido, o mestre Hely Lopes Meirelles:

O princípio do interesse público está intimamente ligado ao da finalidade. A primazia do interesse público sobre o privado é inerente à atuação estatal e domina-a, na medida em que a existência do Estado justifica-se pela busca do interesse geral.

¹³ Cf. MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 67-68.

¹⁴ Cf. MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 65-66.

¹⁵ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Atos Administrativos e Direitos dos Administrados*. São Paulo: Ed. RT, 1981, p. 16-17 apud MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 67.

¹⁶ Cf. MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 66.

Dele decorre o princípio da indisponibilidade do interesse público, segundo o qual a Administração Pública não pode dispor desse interesse geral nem renunciar a poderes que a lei lhe deu para tal tutela, mesmo porque ela não é titular do interesse público, cujo titular é o Estado, que, por isso, mediante lei poderá autorizar a disponibilidade ou a renúncia.¹⁷ (grifo nosso)

O desdobramento do princípio da indisponibilidade do interesse público em relação à tributação é a necessidade absoluta de lei para que o administrador tributário possa remitir, transigir, compensar ou dispor de bens do Estado. É o que entende Paulo de Barros Carvalho:

Os interesses públicos são inapropriáveis. O titular do órgão administrativo incumbido de representá-los não tem poder de disposição, havendo de geri-los na mais estreita conformidade do que preceitua a lei. A disponibilidade dos interesses públicos está permanentemente retida no âmbito do Estado, que a manipula de modo soberano, exercitando a sua função legislativa. Corolário desse princípio, no terreno dos tributos, é a premência absoluta de lei, em toda a circunstância em que o administrador tributário cabe remitir débitos, transigir, efetuar compensações ou lidar, de algum modo, com a titularidade de bens ou interesses do Erário.¹⁸ (grifo nosso)

Para Regina Helena Costa, o princípio da indisponibilidade se impõe ao legislador e ao administrador, principalmente no trato de institutos que impliquem manejo do crédito tributário, como isenção, compensação, transação, remissão e anistia.¹⁹

Os autores citados reconhecem, com acerto, na exigência de lei autorizadora para a transação, a afirmação do princípio da indisponibilidade do interesse público, não encontrando óbice à aplicação do instituto à seara tributária:

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.²⁰

Entretanto, a objeção (que feriria o princípio da indisponibilidade do interesse público) não nos parece válida, uma vez que a transação, nesse

¹⁷ MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 101.

¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 173.

¹⁹ Cf. COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 60.

²⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 500.

contexto, somente poderá ser efetuada observados os parâmetros fixados na Constituição e na lei, em consonância com o aludido princípio. Autêntico instrumento de praticabilidade tributária, por vezes a transação revelar-se-á mais vantajosa ao interesse público do que o prolongamento ou eternização do conflito.²¹

Ressalte-se, ainda, a natureza instrumental da tributação. Muitos doutrinadores sustentam que o tributo integra a categoria dos interesses (públicos) secundários (ou instrumentais) do Estado, os quais podem ser dispostos, sempre por intermédio de lei, nos limites do ordenamento, na persecução dos interesses públicos primários, indisponíveis.²²

4. TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA E CONTORNO TRAÇADO PELA NORMA GERAL DO ARTIGO 171 DO CTN

O Art. 146, III, b da Constituição Federal disciplina que compete à lei complementar estabelecer NORMAS GERAIS em matéria de legislação tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.

O Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25/10/1966), recepcionado como lei complementar, é um dos principais instrumentos normativos que veiculam NORMAS GERAIS em matéria tributária, notadamente em relação ao nascimento e à extinção da obrigação tributária.

O Art. 156, III do CTN enumera a transação como uma das formas de extinção da obrigação tributária. O Art. 171 do CTN dá o molde em que a transação tributária será permitida e validada pelo ordenamento jurídico brasileiro.

Não há dúvida, portanto, de que os artigos 171 e 156 do CTN veiculam NORMAS GERAIS que obrigam a todos os entes políticos, impondo limites ao exercício da sua competência tributária.

Dispõem os artigos em comento:

CTN, Artigo 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 do crédito tributário.

²¹ COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 265.

²² O tema será abordado no Capítulo 3.

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

CTN, Artigo 156. Extinguem o crédito tributário;

III – a transação;

A partir da leitura da norma geral, cumpre examinar os elementos essenciais da transação no âmbito do Direito Tributário brasileiro, dos quais não pode se afastar o legislador ordinário.

4.1. Transação tributária e faculdade do ente político

A norma geral do Art. 171 do CTN confere uma *faculdade* (“a lei *pode*”) ao ente tributante para, por intermédio de lei, autorizar a celebração de transação pelos sujeitos ativo e passivo de obrigação tributária, nas condições e limites que estabeleça.

A norma geral abriu espaço para a opção política – prévia e necessária – ao exercício da competência tributária de “dispor” do tributo pelo instituto da transação tributária.

Dentro do Estado Democrático de Direito, a função política traduz-se em *iniciativas*, em *opções de governo*, em *escolhas* que irão influir e influenciar toda a sociedade.²³

O ente político, portanto, por disposição expressa da norma geral, não é obrigado a instituir a transação tributária, podendo, no entanto, a qualquer tempo, dependente sempre de uma opção política sua, autorizar a transação, mediante o *exercício* de sua competência legislativa.

Por consequência, a transação facultada no art. 171 do CTN, por si só, não gera ao sujeito passivo direito subjetivo à celebração de acordo.

De outro turno, caso o ente político *opte* por autorizar a transação, veiculando lei permissiva, o acordo será, também, uma faculdade conferida ao sujeito passivo (“a lei *pode facultar* aos sujeitos ativo e *passivo*”), a quem compete, voluntariamente, aderir e comprovar o preenchimento das condições pré-estabelecidas. Ao administrador tributário, neste caso, cumprirá analisar o efetivo preenchimento das condições exigidas na lei permissiva e, caso preenchidas, celebrar a transação.

4.2. Transação tributária e lei permissiva

A norma geral do Art. 171 do CTN exige “lei” para que o ente político autorize a transação tributária, exigência reforçada pela norma geral do Art. 97, VI do CTN.²⁴

²³ Cf. DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. São Paulo: Atlas, 2010, p. 53.

²⁴ CTN, art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

Não é demais repisar que somente o ente político competente para instituir o tributo é o competente para dispor dele, inclusive por intermédio da transação tributária.

A repartição constitucional de competências, notadamente a competência tributária, é da essência do pacto federativo e da autonomia municipal e distrital, consagrados como princípios intangíveis ao constituinte derivado.²⁵

Quem tem competência (constitucional) para tributar, ou seja, criar unilateralmente determinado tributo, na disciplina e nos limites traçados na própria Constituição, tem competência (privativa) para, do mesmo modo, aumentar o tributo, minorá-lo, isentá-lo, no todo ou em parte, ou não tributar. Tudo vai depender, mais uma vez, de uma decisão política do ente tributante.²⁶

Não basta que o ente político competente para criar o tributo autorize a transação por meio de lei: a lei deve ser *específica*.

Por exigência do Art. 150, § 6º da CF, nas hipóteses em que haja concessão de incentivos e benefícios fiscais que impliquem algum tipo de exoneração, entre eles subsídios, isenções, reduções de base de cálculo, concessões de crédito presumido, anistias e remissões, sua outorga deverá ser feita por lei *específica*.

Ao exigir *lei específica*, o dispositivo constitucional visa a impedir que benefícios ou incentivos fiscais de qualquer ordem sejam concedidos no bojo de leis totalmente estranhas à matéria, como forma de ocultar favorecimentos e privilégios contrários ao interesse público.

Como o núcleo das concessões recíprocas poderá envolver incentivos ou benefícios fiscais que impliquem algum tipo de exoneração, a exigência constitucional de lei específica é também aplicável à transação tributária.

Por outro lado, em relação aos destinatários da norma, a lei de transação poderá ser geral, ou seja, dirigida a todos os sujeitos passivos *in abstracto* que preencham as condições nela estabelecidas, e poderá ser específica, no sentido de ser dirigida a determinado contribuinte e/ou à determinada situação, sempre com vistas ao interesse público.

4.3. Sujeitos da transação tributária

O art. 171 do CTN estabelece que apenas os sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária podem celebrar transação, excluído, portanto, qualquer outro

^{vi} – as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

²⁵ No ordenamento jurídico brasileiro, a *competência tributária* é um tema exclusivamente constitucional, esgotado pelo constituinte. Entre as suas características, encontra-se a privatividade, ou seja, cada ente político possui faixas tributárias privativas, que excluem, automaticamente, a competência dos demais entes políticos. (Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: RT, 1998, p. 248 e 255)

²⁶ Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: RT, 1998, p. 244.

interessado que não possa figurar em uma dessas posições. Nisso, guarda paralelo com o direito privado, que restringe a transação ao credor e ao devedor da obrigação (CC, Art. 844).

São elementos definidores da estrutura básica de qualquer relação jurídica: o sujeito ativo, titular do direito subjetivo; o sujeito passivo, de quem se pode exigir determinada prestação; e o objeto, centro de convergência do direito e do dever.²⁷

Nas relações jurídicas tributárias são encontrados dois tipos de relação jurídica: as patrimoniais (obrigação), previstas na regramatriz de incidência, e as que fazem irromper meros deveres administrativos.

A relação jurídica tributária está prescrita no consequente normativo da regramatriz de incidência²⁸, juntamente com seus sujeitos e seu objeto, e decorre do acontecimento *in concreto* do fato descrito hipoteticamente no antecedente da norma.

O sujeito ativo da relação jurídica tributária é a pessoa titular do direito subjetivo de exigir a prestação, pecuniária, nos nexos obrigacionais; e não pecuniária ou insusceptível de avaliação econômica, nas relações que veiculam meros deveres instrumentais ou formais.

O Art. 119 do CTN restringe indevidamente a figura do sujeito ativo à pessoa jurídica de direito público, titular da competência tributária para criar o tributo. O dispositivo é incompleto diante dos mandamentos constitucionais que autorizam às pessoas políticas titulares da competência tributária (indelegável) a transferência da capacidade ativa (delegável) a entes públicos ou privados, que passam a figurar como sujeito ativo do vínculo obrigacional, tendo o direito de exigir e arrecadar a prestação devida pelo sujeito passivo. O conceito de sujeito ativo, portanto, deve ir além do dispositivo do CTN, abraçando o colorido que lhe empresta o texto constitucional.²⁹

Em suma, será sujeito ativo da obrigação tributária, e, por consequência, da transação, a pessoa política dotada da competência constitucional tributária para criar o tributo (o direito de exigir, neste caso, é consequência óbvia do direito de instituir) ou a quem, segundo as regras constitucionais e designado na regramatriz de incidência, for transferido o direito de arrecadar e fiscalizar, ou seja, de exercer a capacidade tributária ativa.

²⁷ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 346.

²⁸ Regina Helena Costa conceitua hipótese de incidência ou regramatriz de incidência e destaca os seus elementos constitutivos: “Entende-se por hipótese de incidência tributária a descrição legislativa de um fato que, uma vez acontecido, enseja o nascimento da obrigação tributária [...]. Trata-se, portanto, de uma situação fática, apontada na lei, como apta a deflagrar o surgimento da obrigação de pagar o tributo. [...] A hipótese de incidência tributária desdobra-se em antecedente e consequente. No antecedente, descreve o fato, apontando as coordenadas de espaço e tempo de sua ocorrência. No consequente, prescreve uma relação jurídica dela decorrente, indicando seus sujeitos, bem como seu objeto. Para efeitos didáticos a hipótese de incidência pode ser cindida em cinco aspectos ou critérios: no antecedente, figuram os aspectos material, espacial e temporal; no consequente, os critérios pessoal e quantitativo [...]” (*Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 186).

²⁹ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 332.

Assim como o sujeito ativo, os elementos para determinação do sujeito passivo estão fixados na regramatriz de incidência.³⁰

O sujeito passivo deve estar investido de *capacidade tributária passiva*, ou seja, possuir aptidão para figurar no polo passivo da relação jurídica tributária, inaugurada com a ocorrência, no mundo físico, do fato descrito na hipótese de incidência, gerando o dever jurídico de pagamento da prestação.

Tal aptidão pressupõe seja o sujeito passivo dotado de personalidade jurídica, nos termos em que é definida pela lei civil, sob pena da obrigação se tornar inexigível, “em função da inaplicabilidade de cadeias de dispositivos de direito processual, que dão significado e coatividade às aspirações fazendárias.”³¹

Distinta é a *capacidade para praticar o fato jurídico tributário*, no qual o legislador, dentro dos limites constitucionais, é livre para eleger qualquer fato lícito da vida e elevá-lo ao patamar de hipótese de incidência, cuja realização no mundo físico ensejará o nascimento da relação jurídica tributária, *independentemente da capacidade jurídica de quem o pratique ou dele participe* (CTN, Art. 126)³². Sempre que o legislador pretender inscrever na hipótese normativa *fato praticado por sujeito sem personalidade jurídica*, deverá cuidar para indicar no critério pessoal do conseqüente normativo “pessoa física ou jurídica, escolhida no quadro daquelas previstas e admitidas no segmento das regras de direito privado, para o fim de responsabilizar o ente que promoveu o evento”³³, dotada, portanto, de capacidade tributária passiva, sob pena de criar uma obrigação inexigível.

Concluindo, na seara da transação tributária, poderá figurar como transator, juntamente com o sujeito ativo, o sujeito passivo da obrigação tributária, indicado no critério pessoal do conseqüente normativo como devedor da prestação e, por consequência, possuidor de personalidade jurídica.

4.4. Transação tributária e finalidade terminativa de litígio

A norma geral do art. 171 do CTN prevê que a transação tributária deverá pôr fim ao litígio: “A lei pode facultar, nas condições que estabeleça, [...] celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação do litígio e conseqüente extinção do crédito tributário.”

³⁰ Mais precisamente, no critério pessoal do conseqüente da regramatriz de incidência.

³¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 345.

³² O Art. 126 do CTN utiliza a expressão capacidade tributária em dois sentidos: capacidade para a prática do fato jurídico tributário, que prescinde de personalidade jurídica, e capacidade para figurar no polo passivo da relação jurídica tributária, que se instaura a partir da prática do fato e para a qual a pessoa deverá possuir personalidade jurídica, nos termos do direito civil.

³³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 347.

É consenso o entendimento de que o legislador do CTN cometeu erro material ao lançar mão da redação “determinação de litígio” em lugar de “terminação de litígio”. O equívoco na redação não macula o sentido da norma geral, que é claro: a transação, quando celebrada na seara tributária, terá sempre caráter resolutorio de litígio.

Aqui está uma diferença fundamental entre a transação do direito privado e a transação tributária: na transação civil, o consenso visa tanto a *prevenir* como a *terminar* litígios³⁴; na transação tributária, apenas *terminar* litígios.

4.4.1. Litígio judicial e litígio administrativo

A boa doutrina considera cabível a transação tributária que envolva litígio, tanto no âmbito judicial quanto no âmbito administrativo. Para Paulo de Barros Carvalho, o entendimento mais amplo não desnatura o instituto, nem vai contra a racionalidade do sistema, e ressalta o fato do legislador do CTN não ter primado pelo rigor nos termos técnicos:

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 entendem a acepção a ponto de abranger as controvérsias meramente administrativas. Em tese, concordamos com a segunda alternativa. O legislador do Código não primou pela rigorosa observância das expressões técnicas, e não vemos por que o entendimento mais largo viria em detrimento do instituto ou da racionalidade do sistema. (grifo nosso)³⁵

No mesmo sentido, Hugo de Brito Machado:

[...] para que seja possível a transação no Direito Tributário impõe-se tenha sido instaurado o litígio, mas não há de se exigir que este se caracterize pela propositura da ação judicial.³⁶

³⁴ Código Civil, Art. 840. É lícito aos interessados prevenirem ou terminarem o litígio mediante concessões mútuas.

³⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 500-501.

³⁶ MACHADO, Hugo de Brito. *A Transação no Direito Tributário*. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*. Volume 75, dezembro, p. 60/70. São Paulo: Ed. Dialética, 2001 apud FIGUEIREDO, Paulo Henrique. *A transação tributária como expressão dos direitos do cidadão*. Recife: Edições Bagaço, 2004, p. 142.

4.4.2. Litígio e momento de sua instalação

Considerando-se a limitação, imposta pela norma geral, da finalidade da transação às hipóteses de terminação de litígio, qual o momento em que o litígio pode ser considerado instalado, ensejando a possibilidade de transação tributária?

Hugo de Brito Machado considera necessário que se tenha estabelecido uma pendência, com a abertura de um procedimento administrativo passível de julgamento por órgão administrativo competente, para que se considere existente um *litígio administrativo* autorizador de transação tributária. Entende que esse momento, num auto de infração, seja o da respectiva impugnação pelo sujeito passivo:

Basta que tenha sido impugnado, pelo sujeito passivo da obrigação tributária, um auto de infração contra o mesmo lavrado. É necessário que se tenha estabelecido uma pendência, dando lugar à instauração de um procedimento administrativo a ser julgado pelo órgão administrativo competente.³⁷

Seguindo essa linha de entendimento, foi editada a nova lei paulista que regula o processo administrativo tributário decorrente de lançamento de ofício (Lei nº 13.457/2009). O seu artigo 33 estabelece que o “processo administrativo” tem origem na efetiva apresentação da defesa pelo autuado.³⁸ Somente a partir desse momento, quando caracterizado — na forma da lei estadual — o litígio, instaura-se o contencioso administrativo, com todas as garantias processuais administrativas a ele atinentes, passível de apreciação pelo órgão julgador.

O *litígio judicial*, por sua vez, seguindo o mesmo raciocínio, estaria instalado com a oposição de embargos ao devedor na execução fiscal, com o processamento de exceção de pré-executividade ou com o ajuizamento de ação autônoma, visando à alteração ou a desconstituição da obrigação.

Cledson Moreira Galinari considera que a existência de *litígio latente*, anterior à impugnação do lançamento, *na iminência de ser posto à apreciação de uma instância administrativa ou judicial*, atenderia à exigência da norma geral. Defende o autor que, se o litígio puder ser conhecido, não há por que negar-lhe a possibilidade de resolução pela transação. Cita o exemplo do agente fiscal que, antes de qualquer autuação,

³⁷ MACHADO, Hugo de Brito. A Transação no Direito Tributário. In: Revista Dialética de Direito Tributário. Volume 75, dezembro, p. 60/70. São Paulo: Ed. Dialética, 2001 apud FIGUEIREDO, Paulo Henrique. *A transação tributária como expressão dos direitos do cidadão*. Recife: Edições Bagaço, 2004, p. 142.

³⁸ Art. 33 – O processo administrativo tributário regulado por esta lei tem por origem a apresentação de defesa, em face de auto de infração lavrado por Agente Fiscal de Rendas.

notifica o sujeito passivo a adequar-se a alguma conduta que a Administração entenda correta, oferecendo-lhe alguma vantagem prevista em lei.³⁹

O exemplo trazido pelo autor, muito oportuno, é analisado em paralelo com as práticas de ajustamento de conduta entre Poder Público e administrados, amplamente adotadas na esfera do direito ambiental e do direito econômico, dando indícios da sua adequação perante o ordenamento.

Não encontramos obstáculos para que tais situações, prévias à instauração do contencioso tributário propriamente dito, sejam consideradas litigiosas, para o fim de celebrar transação tributária, desde que contempladas na lei permissiva.

4.4.3. Alcance do litígio na transação tributária

O litígio pressupõe dúvida ou incerteza e caracteriza-se pela controvérsia ou pretensão resistida. A transação, logicamente, como se destina a pôr fim a litígio, pressupõe dúvida e incerteza sobre direitos ou situações. Não havendo dúvida ou incerteza passível de concessões mútuas, estar-se-ia diante de remissão ou anistia, não de transação.⁴⁰

Os estudiosos do tema sustentam que a dúvida ou incerteza passível de transação é aquela residente nas *questões de fato não suficientemente provadas*, afastando a possibilidade de transação em relação às questões de direito, uma vez que a obrigação tributária decorre de lei e não pode, pelo consenso, ser alterada.

Para Heleno Taveira Tôrres, a transação estaria limitada aos casos em que se reconhece efetiva incerteza geradora de litígio, nos quais a Administração, por si própria, não pode alcançar, satisfatoriamente, um resultado mais compatível com o princípio inquisitório e da verdade material⁴¹, princípios orientadores do processo administrativo tributário. A transação, portanto, seria aplicável onde a Administração não tem certeza da ocorrência do fato jurídico tributário ou na interpretação dos fatos jurídicos, especialmente nos casos sujeitos a regime de presunções, quando houver dificuldade de demarcação de conceitos fáticos e quando não houver provas ou forem estas insuficientes.⁴²

³⁹ Cf. GALINARI, Cledson Moreira. *A aplicabilidade da transação no direito tributário brasileiro*. Disponível em: <http://www.apet.org.br/artigos/ver.asp?art_id=300&autor=Omar%20Tanus%20de%20Araujo%20Maluf>. Acesso em: 07 set. 2010.

⁴⁰ Cf. RIBAS, Antonio Souza; RIBAS, Lidia Maria Lopes Rodrigues. Arbitragem como meio alternativo na solução de controvérsias tributárias. In: *Revista tributária e de finanças públicas*. Volume 60, ano 13, janeiro/fevereiro, p. 228-229. São Paulo: RT, 2005.

⁴¹ Cf. TÔRRES, Heleno Taveira. Transação, arbitragem e conciliação judicial como medidas alternativas para resolução de conflito entre a Administração e Contribuintes – simplificação e eficiência administrativa. In: *Biblioteca Digital Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Volume 2, ano 1, março, p. 11. Belo Horizonte: Ed. Fórum, 2003. Disponível em: <<http://www.editforum.com.br/bid/bidPrintConteudo.aspx?idConteudo=12929>>. Acesso em: 12 nov. 2010.

⁴² Cf. TÔRRES, Heleno Taveira. Transação, arbitragem e conciliação judicial como medidas alternativas

O catedrático espanhol José Juan Ferreiro Lapatza, grande defensor da transação em matéria tributária, ressalta que o instituto é restrito às situações de incerteza, não cabendo sobre fatos descobertos e comprovados pela Administração.⁴³

Cledson Moreira Galinari⁴⁴ observa que não há transação sobre fatos ou sobre direitos, mas apenas fundada em *dúvida* de fato ou *dúvida* de direito. Afirma, com acerto, que a dúvida acerca da legalidade da *interpretação* do Fisco, veiculada por ato infralegal, seria passível de transação, notadamente se já contar com decisões desfavoráveis do Judiciário.

Na mesma linha, Rubens Miranda de Carvalho⁴⁵ considera que os acordos transacionais podem ser substitutivos ou integrativos de uma decisão ou resolução da Administração, para tornar mais claro o seu sentido.

Rubens Miranda Carvalho vai além. Considera que a *dúvida* de que se reveste o litígio pode resultar não somente do resultado incerto da lide tributária, mas também da *possibilidade material de realização do crédito em função da inexistência de bens do devedor*. A incerteza em relação à realização do crédito tributário por falta de bens seria suficiente, na visão do autor, para dar ensejo à transação, nos moldes e condições definidos em lei.⁴⁶

De nossa parte, entendemos nada impedir que o legislador infraconstitucional, ao disciplinar a transação em seu âmbito de competência, crie critérios mais amplos para estabelecer, com vistas à transação, se uma questão é litigiosa. Cuida-se, nesse aspecto, do poder qualificador do legislador tributário, que empresta características próprias a institutos regulados em outros ramos do direito. A legitimidade dessa qualificação dependerá do conjunto de condições e concessões recíprocas estabelecidas na lei autorizadora e das situações que visará atingir, compondo um todo harmônico que reflita a inteligência da lei e seu foco no interesse público.

para resolução de conflito entre a Administração e Contribuintes – simplificação e eficiência administrativa. In: *Biblioteca Digital Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Volume 2, ano 1, março, p. 6. Belo Horizonte: Ed. Fórum, 2003. Disponível em: <<http://www.editforum.com.br/bid/bidPrintConteudo.aspx?idConteudo=12929>>. Acesso em: 12 nov. 2010.

⁴³ Cf. LAPATZA, José Juan Ferreiro. Solución convencional de conflictos em matéria tributária. In: *Revista Argentina de Derecho Tributario*. Volume 2, p. 339. Buenos Aires: Universidad Austral, Faculdade de Derecho, 2001 apud RIBAS, Antonio Souza; RIBAS, Lidia Maria Lopes Rodrigues. Arbitragem como meio alternativo na solução de controvérsias tributárias. In: *Revista tributária e de finanças públicas*. Volume 60, ano 13, janeiro/fevereiro, p. 231. São Paulo: RT, 2005.

⁴⁴ Cf. GALINARI, Cledson Moreira. *A aplicabilidade da transação no direito tributário brasileiro*. Disponível em: <http://www.apet.org.br/artigos/ver.asp?art_id=300&rautor=Omar%20Tanus%20de%20Araujo%20Maluf>. Acesso em: 07 set. 2010.

⁴⁵ Cf. CARVALHO, Rubens Miranda. *Transação tributária, arbitragem e outras formas convencionadas de solução de lides tributárias*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2008, p. 97.

⁴⁶ Cf. CARVALHO, Rubens Miranda. *Transação tributária, arbitragem e outras formas convencionadas de solução de lides tributárias*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2008, p. 186.

4.5. *Transação tributária e concessões recíprocas*

O leque de possibilidades — e de impossibilidades — se abre quando o tema é o que pode ser objeto de concessão na transação tributária. De utilização ainda tímida no Brasil, pouco se tem para o estudo da casuística e seu confronto com algumas das limitações impostas pela doutrina, de sorte que ateste sua legitimidade.

As possibilidades e os limites aqui propostos, frutos de nossa pesquisa, funcionam menos como barreiras e mais como indicativos dos pontos nos quais o legislador deverá se deter no momento de traçar os contornos da autorização transacional.

Em nosso sentir, a transação tributária, mesmo sob os limites da norma geral, tem grande amplitude. Sua legitimidade dependerá das condições, limites e graduações que a lei permissiva estabelecer, formando um todo harmônico, que evidencie, ou não, o interesse público em atendimento.

4.5.1. *Concessões mútuas*

A norma geral do artigo 171 do CTN estabelece que a transação tributária envolverá concessões mútuas, repisando, nesse ponto, a disciplina do instituto no âmbito do direito privado (CC, Art. 840).

São da essência da transação as concessões de lado a lado. Não se cuidará de transação se somente uma parte conceder. Caso isso ocorra, estaremos diante de outros institutos: remissão, dação em pagamento, doação ou mera desistência.⁴⁷

Todavia, até por que os interesses em conflito não estão na mesma medida, as concessões não terão de ser iguais ou equivalentes.

4.5.2. *Concessões recíprocas e crédito tributário*

Questão tormentosa é a que diz respeito à possibilidade da transação envolver o próprio crédito tributário, porquanto afetado pela indisponibilidade do interesse público.

Decorre do princípio da indisponibilidade do interesse público a compreensão de que o administrador não é titular, nem tem poder de disposição dos interesses públicos, cabendo apenas geri-los, nos termos estritos da lei. Somente o Estado, seu titular, quando exerce função legislativa, tem o poder de dispor desses interesses,

⁴⁷ Para Ricardo Lobo Torres: “Renúncia ao litígio fiscal sem a correspondente concessão é mera desistência, e, não transação” (*Curso de Direito Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 298).

segundo os limites da Constituição e sempre com vistas, mais uma vez, ao próprio interesse público, razão de existir do Estado.⁴⁸

O desdobramento desse princípio em relação à tributação é a necessidade absoluta de lei para que o Estado autorize qualquer forma de exoneração.

Aspecto complementar e importante que merece ser destacado é a noção de que o tributo enquadra-se na categoria dos interesses públicos secundários do Estado, os quais, por não serem a razão última de existir do Estado, revelam-se instrumentais à satisfação dos interesses públicos primários, assim qualificados pela Constituição. Em função da sua natureza instrumental, os interesses públicos secundários podem ser dispostos, sempre por intermédio de lei e nos limites do ordenamento, quando essa disposição se revele essencial ao atingimento do interesse público (primário) colimado.

Selma Lemes, reconhecida autoridade em arbitragem e autora de excelente obra sobre a arbitragem na Administração Pública, assevera que os interesses públicos secundários, com características patrimoniais, por sua natureza instrumental de satisfação dos interesses primários, são passíveis de disposição:

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.⁴⁹

Rubens Miranda de Carvalho considera que o crédito de origem tributária, por pertencer ao patrimônio do Estado, pode ser disponibilizado, nada impedindo que seja objeto de transação, a não ser a ausência de lei autorizadora.⁵⁰

Hugo de Brito Machado entende que o tributo, como os bens públicos em geral, é patrimônio do Estado. Indisponível no dia a dia da atividade administrativa, porém, disponível ao Estado, seu titular, pela via legislativa, sempre para a proteção e realização da finalidade pública.⁵¹

Importante ressaltar que não há no ordenamento jurídico nenhuma proibição à transação em relação ao crédito tributário. Em lugar de proibição, há previsão na

⁴⁸ O tema é abordado no capítulo 2.

⁴⁹ LEMES, Selma. *Arbitragem na Administração Pública – fundamentos jurídicos e eficiência econômica*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 131.

⁵⁰ Cf. CARVALHO, Rubens Miranda. *Transação tributária, arbitragem e outras formas convencionadas de solução de lides tributárias*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2008, p. 103-104.

⁵¹ Cf. MACHADO, Hugo de Brito. *Transação e arbitragem no âmbito tributário*. In: *Biblioteca Digital Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*. Volume 28, ano 5, julho, p. 2-3. Belo Horizonte: Ed. Fórum, 2007. Disponível em: <<http://www.editforum.com.br/bid/bidPrintConteudo.aspx?idConteudo=46896>>. Acesso em: 12 nov. 2010.

norma geral do Art. 171 do CTN de que a transação tributária será causa extintiva, total ou parcial, do crédito tributário.

Nesse sentido, Walter Paldes Valério, nos idos de 1970, com maestria já destacava a impropriedade das críticas à transação que envolvesse o crédito tributário:

Alguns autores relutam em admitir a aplicação da transação aos créditos tributários definitivamente constituídos, isto é, líquidos e certos, por entenderem que o Fisco não tem disponibilidade sobre a receita tributária, para efetuar concessões respeito a ela. O certo, porém, é que a legislação tributária, expressamente, não só acolhe a transação, como, de forma inequívoca, permite se façam, entre os sujeitos ativo e passivo, concessões recíprocas, composição de interesses, para encerramento de litígio e consequente extinção do crédito fiscal. E, porque, na realidade, não existe disponibilidade da receita tributária por parte da autoridade arrecadadora, a transação somente é válida se realizada nas condições e sob as garantias que forem estipuladas especificamente em texto de lei.⁵²

4.6. Transação tributária e condições estabelecidas na lei permissiva

A norma geral do Art. 171 do CTN disciplina que a transação será feita nas “condições” que a lei permissiva estabelecer.

Como examinado, exsurge do princípio da indisponibilidade do interesse público a noção de que, onde houver disposição, deverá haver autorização legal específica, limitando e balizando essa disponibilidade, pois apenas o Estado é competente para dispor, nos limites do ordenamento e nos termos da lei expedida, não o administrador.

As condições e limites para a transação, portanto, além de compatíveis com a norma geral, deverão ser fixadas em lei específica. Na ausência dessa materialidade, a lei permissiva será inconstitucional.

4.6.1. Discricionariedade administrativa

A discricionariedade envolvida na transação, alvo de críticas apressadas, constitui-se um dos pilares de resistência à transação tributária no Brasil. Por temor a uma atuação arbitrária da Administração, ou seja, um agir com favorecimentos,

⁵² VALÉRIO, Walter Paldes. Programa de Direito Tributário. Porto Alegre: Ed. Sulina, 1970, p. 163 apud CARVALHO, Rubens Miranda. *Transação tributária, arbitragem e outras formas convencionadas de solução de lides tributárias*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2008, p. 188.

discriminação e tendencionismos, nega-se o próprio instituto da transação e toda a normatividade de direito público. O temor, como será visto, não se justifica.

O legislador infraconstitucional, ao definir as condições em que a transação poderá ocorrer, poderá, ou não, abrir margens discricionárias à administração.

A abertura de margens discricionárias pressupõe a fixação de balizamentos, pela lei permissiva, para atuação da administração no caso concreto, porquanto há o reconhecimento do legislador de que não pode disciplinar todas as situações, nem prever todas as nuances, para atingir de forma mais plena o interesse público finalístico da norma.

O agir vinculado e o agir discricionário são construções lapidares do Direito Administrativo, fruto da evolução da Sociedade Democrática e do Estado de Direito, para afastar a arbitrariedade do poder e manter a Administração Pública na postura prossecutora dos interesses da coletividade.

A atuação da administração deve se pautar na “boa administração”, na eficácia⁵³, para buscar, sempre, em qualquer situação, a decisão ou opção que melhor atenda ao interesse comum.

O dever de boa administração, princípio que rege toda a atividade da Administração Pública, *seja no agir vinculado, seja no agir discricionário*, implica *dever jurídico* de busca e opção pela decisão ou ação que melhor atenda, à fivela, o interesse público visado na lei.⁵⁴

A discricionariedade não é, portanto, um poder arbitrário conferido à Administração Pública, mas um dever-poder que deve ser exercido estritamente preso ao desiderato maior de atender da melhor maneira possível ao bem comum.⁵⁵

De outra sorte, sempre haverá um *quantum* de apreciação pessoal, no ato administrativo, por parte do agente da Administração⁵⁶, sendo impossível retirar a

⁵³ O princípio da eficiência ou eficácia administrativa, erigido à categoria de princípio expresso pela EC nº 19/1998, é uma faceta do princípio maior da “boa administração”, amplamente estudado pelo direito italiano. É o “dever jurídico” da atividade administrativa ser desenvolvida “do modo mais congruente, mais oportuno e mais adequado aos fins a serem alcançados, graças à escolha dos meios e da ocasião de utilizá-los, concebíveis como os mais idôneos para tanto”. Como bem ressalta Celso Antônio Bandeira de Mello, o princípio da eficiência somente pode ser concebido no âmago do princípio da legalidade, princípio maior que rege o Direito Público, pois “jamais uma suposta busca de eficiência justificaria postergação daquele que é o princípio administrativo por excelência” (cf. MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 122).

⁵⁴ Cf. MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Discricionariedade e controle jurisdicional*. São Paulo: Malheiros, 1992, p. 32-33.

⁵⁵ Cf. BATISTA JR, Onofre Alves. Transação no Direito Tributário, discricionariedade e interesse público. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*. Volume 83, p. 122. São Paulo: Ed. Dialética, 2002.

⁵⁶ Cf. TÓRRES, Heleno Taveira. Transação, arbitragem e conciliação judicial como medidas alternativas para resolução de conflito entre a Administração e Contribuintes – simplificação e eficiência administrativa. In: *Biblioteca Digital Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Volume 2, ano 1, março, p. 11. Belo Horizonte: Ed. Fórum, 2003. Disponível em: <<http://www.editforum.com.br/bid/bidPrintConteudo.aspx?idConteudo=12929>>. Acesso em: 12 nov. 2010.

apreciação subjetiva do comportamento da Administração, ainda que em atuação vinculada. Paulo de Barros Carvalho, com a maestria que lhe é peculiar, assim observa:

[...] não creio possa existir comportamento da Administração destituído de apreciação subjetiva. (p. 372)

[...] a vinculação que se predica diz respeito ao procedimento e não ao ato. O caráter vinculado ou discricionário mora na atividade procedimental, não no seu produto: o ato de lançamento. Acaso nos deparássemos com dois documentos atestatórios de atos jurídicos administrativos, sendo um proveniente de atividade vinculada e outro oriundo de atividade discricionária, nenhum traço específico remanesceria para denunciar a vinculação ou discricção com que o expediente foi realizado, a não ser, é claro, que conheçamos as regras que presidiram sua celebração. (p. 379)⁵⁷

A lei deverá estabelecer os limites em que a administração possa celebrar transações nos conflitos tributários, definindo procedimentos e parâmetros que garantam a imparcialidade, a moralidade e a eficiência⁵⁸, inexistindo qualquer óbice à abertura de margens discricionárias.

4.7. Transação e efeito de extinção do crédito tributário

A norma geral do artigo 171 do CTN estabelece que a transação deverá pôr fim a litígio e extinguir o crédito tributário (“importe em determinação do litígio e extinção do crédito tributário”).

A dupla finalidade da norma permissiva é relativa. A transação tributária se destina, de fato, a por fim a litígio, porém, nem sempre terá como consequência a extinção da obrigação tributária.

Nem o fato de a transação tributária compor o rol de causas extintivas da obrigação tributária da norma geral do Art. 156 do CTN altera a sua condição de mero instrumento viabilizador da extinção da obrigação, que poderá, ou não ocorrer, dependente, sempre, do adimplemento do que for pactuado.

⁵⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 14ª edição, São Paulo: Saraiva, 2002, p. 372 e 379 apud TÔRRES, Heleno Taveira. Transação, arbitragem e conciliação judicial como medidas alternativas para resolução de conflito entre a administração e contribuintes – simplificação e eficiência administrativa. In: *Biblioteca Digital Revista Fórum de Direito Tributário* – RFDT, Volume 2, ano 1, março, p. 11. Belo Horizonte: Ed. Fórum, 2003. Disponível em: <<http://www.editforum.com.br/bid/bidPrintConteudo.aspx?idConteudo=12929>>. Acesso em: 12 nov. 2010.

⁵⁸ Cf. RIBAS, Antonio Souza; RIBAS, Lidia Maria Lopes Rodrigues. Arbitragem como meio alternativo na solução de controvérsias tributárias. In: *Revista tributária e de finanças públicas*. Volume 60, ano 13, janeiro/fevereiro, p. 229. São Paulo: RT, 2005.

Rubens Miranda de Carvalho considera que a correta interpretação do art. 171 do CTN deve conduzir à conclusão de que a norma permissiva possa prever até a extinção do crédito tributário, sem, contudo, constituir-se consequência necessária da terminação do litígio.⁵⁹

A transação tributária extinguirá a obrigação tributária naquilo em que a Fazenda concedeu, abriu mão. Hugo de Brito Machado considera que esta possibilidade já justifica a inclusão da transação tributária no rol de causas extintivas da obrigação do Art. 156 do CTN.⁶⁰

Acrescente-se que, acaso a lei permissiva da transação não estabeleça os meios admissíveis de finalização do litígio, indicando apenas os limites da disponibilidade, poderão ser utilizados os instrumentos indicados na norma geral de extinção do crédito tributário, ou seja, o rol do Art. 156 do CTN.⁶¹

5. TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA E CONVÊNIO PARA O ICMS

Em matéria de competência tributária, somente a pessoa política que criou o tributo poderá conceder subsídio ou isenção, redução da base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, por meio de lei específica, estadual, federal ou municipal (CF, Art. 150, § 6º).

A regra geral, portanto, é a autonomia do ente político para conceder quaisquer exonerações sobre o tributo de sua competência, mediante o mesmo instrumento normativo.

Em relação ao ICMS, os entes federados não possuem autonomia para instituir tributação exceptiva, por limitação imposta pelo próprio texto constitucional, no seu Art. 155, § 2º, XII, g da Constituição Federal, que exige, para concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais, *prévia* deliberação dos Estados e Distrito Federal, nos termos em que disciplinar a lei complementar.

A Lei Complementar nº 24/1975, recepcionada pela Constituição Federal de 1988, estabelece que a forma de deliberação interestadual para a concessão e revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais do ICMS é o *convênio* (Art. 1º), exigindo-se decisão unânime para a aprovação de concessão de benefícios (Art. 2º, § 2º).

⁵⁹ Cf. CARVALHO, Rubens Miranda. *Transação tributária, arbitragem e outras formas convencionadas de solução de lides tributárias*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2008, p. 153.

⁶⁰ Cf. MACHADO, Hugo de Brito. *Transação e arbitragem no âmbito tributário*. In: *Biblioteca Digital Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*. Volume 28, ano 5, julho, p. 4. Belo Horizonte: Ed. Fórum, 2007. Disponível em: <<http://www.editforum.com.br/bid/bidPrintConteudo.aspx?idConteudo=46896>>. Acesso em: 12 nov. 2010.

⁶¹ Cf. ARAUJO, Nadja. *Transação Tributária: possibilidade de consenso na obrigação imposta*. Porto Alegre: Nuria Fabris, 2009, p. 146-150.

O Art. 10 da LC nº 24/1975 dispõe que os convênios definirão as *condições gerais* em que os entes federados poderão conceder anistia, remissão e *transação*, bem como parcelamentos e ampliação de prazo para recolhimento do tributo.

Não obstante fundamentais para a concessão de isenções e outros incentivos fiscais, os convênios nada concedem, apenas permitem que cada ente venha a fazê-lo.

Uma questão que se apresenta é se a transação tributária, de fato, não escaparia à exigência de convênio prevista expressamente no art. 10 da LC nº 24/1975, já que o termo “transação” não foi incluído na redação do Art. 155, § 2º, XII, **g** da CF, que prevê a deliberação prévia dos Estados e DF apenas para “isenções, incentivos e benefícios fiscais”. Seria a transação tributária uma espécie do gênero “incentivo ou benefício fiscal” a justificar a exigência de convênio para estabelecer as condições gerais em que possa ser celebrada? Padeceria de inconstitucionalidade a exigência de convênio para a transação tributária prevista no artigo 10 da LC nº 24/1975?

Como amplamente tratado no presente estudo, o rol de concessões recíprocas acordadas numa transação tributária poderá envolver remissão parcial, anistia de multa e juros, parcelamento diferenciado, diferimento, entre tantos outros, ou seja, todos ou muitos dos incentivos e/ou benefícios fiscais em matéria de ICMS para os quais a Constituição Federal reservou o manto da prévia deliberação coletiva, não havendo como escapar, portanto, da disciplina do convênio.

Observe-se, contudo, que o convênio previsto no Art. 10 da LC nº 24/1975 não é fechado e impositivo, tal como aquele previsto para as isenções tributárias no Art. 1º. O convênio que versar sobre transação, anistia, remissão, moratória, parcelamento e ampliação do prazo de recolhimento, conforme letra expressa do *caput*, deverá apenas estabelecer as “condições gerais” em que os entes, “unilateralmente”, poderão conceder tais incentivos/benefícios. É o que a doutrina costuma designar *convênio autorizativo*⁶², ou seja, estabelece uma faculdade ao ente federado, que poderá, unilateralmente, conceder, mediante lei, os incentivos e benefícios nele previstos em “condições gerais”.

Há boa margem para disciplina individual da transação tributária pelo ente federado, sempre por lei ordinária, desde que, obviamente, observados os limites das “condições gerais” traçadas pelo convênio.

Entendemos, ainda, que caso a transação não envolva a concessão de benefícios ou incentivos que não os já autorizados em outros convênios ainda em vigor, correspondendo a acordo em torno de questões controvertidas, de fato ou de direito, que reduzam ou extingam o crédito tributário, não haverá a necessidade de convênio, exigindo-se, de qualquer forma, lei ordinária permissiva.

⁶² Cf. JORGE, Târsis Nametala Sarlo. *Manual do ICMS – Direito Tributário Material, Processual e Direito Penal Tributário*. Rio de Janeiro: Ed. Lumen Juris, 2008, p. 209.

6. TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA NO DIREITO COMPARADO

Para o catedrático da Universidade de Barcelona José Juan Ferreira Lapatza, no que pertine à transação e às formas alternativas de solução de conflitos tributários, os dois ordenamentos jurídicos ocidentais — o anglo-saxão e o continental — não podem deixar de ser analisados em conjunto, em função da forte influência que o sistema anglo-saxão exerceu sobre o continental nas últimas décadas.

No sistema jurídico anglo-saxão vigora o regime do autolancamento, onde o contribuinte identifica, qualifica e declara os fatos relevantes da obrigação tributária, bem como quantifica o valor do tributo devido e realiza o seu pagamento, sem intermediação da fiscalização. No sistema continental, o contribuinte apenas declara os fatos relevantes para o pagamento de tributos; é o fisco quem qualifica esses fatos e quantifica o tributo devido, atuando, portanto, na cadeia que antecede o pagamento do tributo.

A maior potencialidade de conflitos no regime de autolancamento é acompanhada, nos sistemas anglo-saxões, de ampla utilização de sistemas extrajudiciais de solução de conflitos, baseados em pactos entre a Administração e o contribuinte, que impedem que a alta litigiosidade gerada pelo sistema chegue ao Judiciário, retardando a cobrança do tributo.⁶³

Os ordenamentos jurídicos continentais, a partir da experiência bem sucedida dos Estados Unidos, importaram o modelo do autolancamento, menos oneroso para a Administração e mais eficiente para a arrecadação, porém, resistiram em acolher em seus ordenamentos os mecanismos alternativos de solução de conflitos. A consequência dessa importação pela metade foi o aumento vertiginoso das lides tributárias, com o sufocamento do Poder Judiciário, pois toda a litigiosidade naturalmente gerada pelo regime do autolancamento se resolve em demanda judicial, sem possibilidade de negociação.

O exame do direito comparado serve como identificador dos problemas em grande parte comuns enfrentados pelos ordenamentos que implantaram o regime do autolancamento sem se fazer acompanhar dos meios alternativos de solução de conflitos e sua tentativa de correção de rota.

A transação tributária no formato que vem sendo adotado por alguns ordenamentos estrangeiros, mesmo os mais exitosos, a exemplo da Itália, não pode ser simplesmente transplantado para o ordenamento brasileiro, por haver sérias

⁶³ O autolancamento reflete uma maior litigiosidade devido à extensa regulamentação do regime tributário imposto ao contribuinte, minucioso, prolixo, casuístico e obscuro, com utilização exagerada de termos ambíguos e imprecisos, de conceitos indeterminados, presunções e ficções, que mudam a realidade e limitam os meios de prova, dando margem a interpretações diversas e condutas elisivas, nem sempre aceitas pela Administração. (Cf. LAPATZA, José Juan Ferreira. *Direito tributário – teoria geral do tributo*. Tradutor Roberto Barbosa Alves. Barueri: Manole, 2007, p. 372)

limitações constitucionais, uma vez que nosso sistema tributário se caracteriza por uma ampla disciplina de âmbito constitucional, tornando-o rígido e resistente a experiências mais ousadas. Contudo, a rigidez do sistema tributário brasileiro favorece uma maior reflexão em torno de temas controvertidos e exige uma ação mais madura do legislador.

6.1. Modelos estrangeiros

A Alemanha, legítima representante do sistema continental de declaração e liquidação administrativa, "visando a eficácia da gestão, ao desafio dos tribunais e a melhorias nas relações entre a administração e os contribuintes"⁶⁴, estabeleceu o acordo em seu sistema, por intermédio da chamada entrevista final, disciplinada no Art. 201 da Ordenação Tributária alemã, como solução alternativa à resolução judicial dos litígios.

Na França, é cada vez maior a utilização do autolancamento na gestão tributária, estando o sistema continental restrito ao IRPF (Imposto de Renda Pessoa Física).⁶⁵ A transação tributária equivale à civil e resulta em contrato entre a Administração e o contribuinte. É aplicada na redução das sanções pecuniárias.

Mais de 90% das sanções aplicadas se resolvem pela transação, evitando-se o recurso judicial.⁶⁶

A Itália foi mais longe na implantação generalizada do sistema de autolancamento. Apesar das primeiras experiências com métodos alternativos de solução de conflitos datarem de 1907⁶⁷, apenas em 1997 as modificações mais importantes foram efetivamente implantadas, motivadas pelos elevados índices de litigiosidade tributária.⁶⁸ Previsto no Decreto Legislativo nº 218, de 19/06/1997, o *accertamento con adesione* possui amplo âmbito de aplicação, tendo como fundamento a institucionalização do diálogo entre as partes.⁶⁹

⁶⁴ LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Direito tributário – teoria geral do tributo*. Tradutor Roberto Barbosa Alves. Barueri: Manole, 2007, p. 373.

⁶⁵ Cf. LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Direito tributário – teoria geral do tributo*. Tradutor Roberto Barbosa Alves. Barueri: Manole, 2007, p. 373.

⁶⁶ Cf. RIBAS, Antonio Souza; RIBAS, Lidia Maria Lopes Rodrigues. Arbitragem como meio alternativo na solução de controvérsias tributárias. In: *Revista tributária e de finanças públicas*. Volume 60, ano 13, janeiro/fevereiro, p. 232. São Paulo: RT, 2005.

⁶⁷ Cf. MORAIS, Carlos Yuri Araujo de. Transação e arbitragem em matéria tributária: a experiência estrangeira e sua aplicabilidade ao direito brasileiro. In *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, Volume 79, ano 16, março/abril, p. 119. São Paulo: RT, 2008.

⁶⁸ Cf. RIBAS, Antonio Souza; RIBAS, Lidia Maria Lopes Rodrigues. Arbitragem como meio alternativo na solução de controvérsias tributárias. In: *Revista tributária e de finanças públicas*. Volume 60, ano 13, janeiro/fevereiro, p. 232. São Paulo: RT, 2005.

⁶⁹ Cf. GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *Transação tributária – introdução à justiça fiscal consensual*. Belo Horizonte: Ed. Fórum, 2010, p. 78.

O *accertamento con adesione*, *negoziato* ou *accertamento concordato* constitui-se, portanto, num acordo entre a Administração e o contribuinte, a partir de um procedimento contraditório, que culmina em compromisso sobre os aspectos controvertidos da estimativa do imposto, podendo resultar em redução ou modificação da pretensão estatal.⁷⁰

Antes do início do contraditório poderá ocorrer a *quiescenza*, apenas para redução das sanções. No âmbito judicial existe a *conciliazione giudiziale*, com extinção do litígio, pelo consenso, e extinção do processo judicial.⁷¹

O sucesso alcançado pela Itália na redução das lides tributárias inspirou a Espanha — país da Europa que mais acolheu o sistema da autoliquidação e que mais resistiu aos mecanismos alternativos de solução de conflitos⁷² — a introduzir, ainda que timidamente, modificações em seu sistema jurídico. Em 2003, surgiu a figura da *acta com acuerdo*, prevista no art. 155 da Ley General Tributaria, nitidamente inspirada no instituto italiano.⁷³

7. CONCLUSÃO

1) Inspirada na transação do Direito Civil, a transação tributária adaptou o instituto ao regime de direito público próprio das relações jurídico-tributárias, afastando a autonomia da vontade. Com as qualificações sofridas a partir da sua disciplina pelo regime jurídico tributário, a transação particularizou-se. Não obstante haver acordo entre as partes, não há autonomia de vontade.

2) No Estado Democrático de Direito, a norma de qualquer hierarquia busca seu fundamento último de validade no texto constitucional. A transação tributária encontra seu fundamento de validade na competência tributária da pessoa política para criar e, conseqüentemente, para dispor dos tributos, mediante lei específica do ente tributante, nos limites do ordenamento (Art. 150, § 6º da CF).

3) O Direito Tributário está sujeito ao regime jurídico de direito público, que se qualifica e delimita em função de dois princípios: a) supremacia do interesse público sobre o privado; b) indisponibilidade, pela Administração, do interesse público. A supremacia do interesse público sobre o privado proclama a superioridade do

⁷⁰ Cf. RIBAS, Antonio Souza; RIBAS, Lidia Maria Lopes Rodrigues. Arbitragem como meio alternativo na solução de controvérsias tributárias. In: *Revista tributária e de finanças públicas*. Volume 60, ano 13, janeiro/fevereiro, p. 232. São Paulo: RT, 2005.

⁷¹ Cf. RIBAS, Antonio Souza; RIBAS, Lidia Maria Lopes Rodrigues. Arbitragem como meio alternativo na solução de controvérsias tributárias. In: *Revista tributária e de finanças públicas*. Volume 60, ano 13, janeiro/fevereiro, p. 232. São Paulo: RT, 2005.

⁷² Cf. LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Direito tributário – teoria geral do tributo*. Tradução Roberto Barbosa Alves. Barueri: Manole, 2007, p. 381.

⁷³ Cf. MORAIS, Carlos Yuri Araujo de. Transação e arbitragem em matéria tributária: a experiência estrangeira e sua aplicabilidade ao direito brasileiro. In *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, Volume 79, ano 16, março/abril, p. 122. São Paulo: RT, 2008.

interesse da coletividade, como condição de sobrevivência e asseguramento da coletividade e do próprio particular. O princípio da indisponibilidade do interesse público implica o fato de que, na administração, os bens e interesses não se acham entregues à livre disposição da vontade do administrador. A Administração não titulariza interesses públicos. O titular é o Estado, que manifesta a sua vontade pela ordem legal, nos limites do ordenamento. O desdobramento desses princípios em relação à tributação e à transação tributária é a necessidade absoluta de lei para que a Administração possa remitir, transigir, compensar ou dispor de bens ou interesses em nome do Estado, sempre com vistas ao interesse público.

4) A Constituição Federal atribui à lei complementar a competência para estabelecer NORMAS GERAIS em matéria de legislação tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários (Art. 146, III, **b** da CF). O Art. 171 do CTN, normal geral, dá o molde em que a transação tributária será permitida e validada pelo ordenamento jurídico brasileiro, sempre dependente de lei permissiva específica do ente tributante.

5) A repartição constitucional de competências, notadamente a competência tributária, é da essência do pacto federativo e da autonomia municipal e distrital, consagrados como princípios intangíveis ao constituinte derivado. Logo, *somente a pessoa política competente para instituir o tributo é competente para dispor dele*, inclusive por intermédio de transação tributária.

6) A norma geral do Art. 171 do CTN confere uma *faculdade* ao ente político, que poderá, ou não, autorizar a transação tributária em sua esfera de competência, mediante o exercício de sua competência legislativa. Trata-se de uma opção política a ser exercida a qualquer tempo. Por consequência, a transação facultada no Art. 171 do CTN, por si só, não gera ao sujeito passivo direito subjetivo à celebração de acordo.

7) A lei permissiva, por exigência do Art. 150, § 6º da CF, deve ser *específica*, no sentido de que deva *veicular exclusivamente matéria relativa à transação tributária*. Em relação aos destinatários da norma, a lei permissiva pode ser geral, ou seja, dirigida a todos os sujeitos passivos *in abstracto* que preenchem as condições nela estabelecidas, ou ser específica, no sentido de ser dirigida a determinado contribuinte e/ou à determinada situação, sempre com vistas ao interesse público.

8) Dispõe o art. 171 do CTN que apenas os *sujeitos ativo e passivo* da obrigação tributária podem celebrar transação, excluído, portanto, qualquer outro interessado que não possa figurar em uma dessas posições. Será *sujeito ativo* da obrigação tributária, e, por consequência, da transação, a pessoa política dotada da competência constitucional tributária para criar o tributo (o direito de exigir, neste caso, é consequência óbvia do direito de instituir) ou a quem, segundo as regras constitucionais e designado na regramatriz de incidência, for transferido o direito de arrecadar e fiscalizar, ou seja, de exercer a capacidade tributária ativa. Será *sujeito passivo* da obrigação tributária, e transator, a pessoa dotada de personalidade jurídica, indicada no critério

pessoal do conseqüente normativo como devedor da prestação, pecuniária, nos nexos obrigacionais, e não pecuniária ou insusceptível de avaliação econômica, nas relações que veiculam meros deveres instrumentais ou formais.

9) A norma geral do art. 171 do CTN prevê que a transação tributária será apenas *terminativa* de litígio, afastando a possibilidade de prevenção do litígio. Tanto o litígio judicial, quanto o administrativo são passíveis de transação tributária, pois, como bem destaca a boa doutrina, o entendimento mais amplo não desnatura o instituto, nem vai contra a racionalidade do sistema.

10) Considera-se o *litígio instalado*, no âmbito administrativo, com a abertura de um procedimento administrativo passível de julgamento por órgão administrativo competente, com a impugnação oferecida pelo sujeito passivo. A existência de *litígio latente*, prévio ao ato de impugnação ao lançamento, na iminência de ser posto à apreciação de uma instância administrativa ou judicial, poderá atender à exigência da norma geral, desde que previsto na lei permissiva, como no exemplo em que o agente fiscal de rendas, antes de qualquer autuação, notifica o sujeito passivo a adequar-se a alguma conduta que a Administração entende correta, oferecendo-lhe vantagem prevista em lei.⁷⁴

11) OS estudiosos do tema concordam que a dúvida ou incerteza passível de transação é aquela residente nas *questões de fato não suficientemente provadas*, afastando a possibilidade de transação em relação às questões de direito, uma vez que a obrigação tributária decorre de lei e não pode, pelo consenso, ser alterada. A transação, portanto, seria aplicável onde a Administração não tem certeza da ocorrência do fato jurídico tributário ou na interpretação dos fatos jurídicos, especialmente nos casos sujeitos a regime de presunções, quando houver dificuldade de demarcação de conceitos fáticos e quando não houver provas ou forem estas insuficientes. Entendemos nada impedir que o legislador infraconstitucional, ao disciplinar a transação em seu âmbito de competência, crie critérios mais amplos para estabelecer, com vistas à transação, se uma questão é litigiosa. A legitimidade dessa qualificação dependerá do conjunto de condições e concessões recíprocas estabelecidas na lei autorizadora e das situações que visar a atingir, compondo um todo harmônico que reflita a inteligência da lei e seu foco no interesse público.

12) A norma geral do artigo 171 do CTN estabelece que a transação tributária envolverá *concessões mútuas*. Não se tratará de transação caso somente uma parte conceder, e, sim, remissão, dação em pagamento, doação ou mera desistência.

13) Não há no ordenamento jurídico nenhuma proibição à transação em relação ao *crédito tributário*. Em lugar de proibição, há previsão na norma geral do art. 171

⁷⁴ Exemplo fornecido por Cleudson Moreira Galinari no seu *A aplicabilidade da transação no direito tributário brasileiro*. Disponível em: <http://www.apet.org.br/artigos/ver.asp?art_id=300&autor=Omar%20Tanus%20de%20Araujo%20Maluf>. Acesso em: 07 set. 2010.

do CTN de que a transação tributária será causa extintiva, total ou parcial, do crédito tributário. Aspecto complementar e importante que merece ser destacado é a noção de que o tributo se enquadra na categoria dos interesses públicos secundários do Estado, os quais, por não serem a razão última de existir do Estado, revelam-se instrumentais à satisfação dos interesses públicos primários, assim qualificados pela Constituição. Em função da sua natureza instrumental, os interesses públicos secundários podem ser dispostos, sempre por intermédio de lei e nos limites do ordenamento, quando essa disposição se revele essencial ao atingimento do interesse público (primário) colimado.

14) As *condições e limites* para a transação, além de compatíveis com a norma geral, devem ser fixados em lei específica. Na ausência dessa materialidade, a lei permissiva será inconstitucional. Decorre, mais uma vez, do princípio da indisponibilidade do interesse público a noção de que, onde houver disposição, deverá haver autorização legal específica, limitando e balizando essa disponibilidade, pois apenas o Estado é competente para dispor, nos limites do ordenamento e nos termos da lei expedida, não o administrador.

15) O legislador infraconstitucional, ao definir as condições para a transação, poderá, ou não, abrir *margens discricionárias* à Administração. A abertura de margens discricionárias pressupõe a fixação de balizamentos, pela lei permissiva, para atuação da Administração no caso concreto, porquanto há o reconhecimento do legislador de que não pode disciplinar todas as situações, nem prever todas as nuances, para atingir de forma mais plena o interesse público finalístico da norma. A discricionariedade não é, portanto, um poder arbitrário conferido à Administração Pública, mas um dever-poder que deve ser exercido estritamente preso ao desiderato maior de atender da melhor maneira possível ao bem comum.

16) A norma geral do artigo 171 do CTN estabelece que a transação deverá pôr fim a litígio e extinguir o crédito tributário. A transação tributária se destina, de fato, a pôr fim a litígio, porém, *nem sempre terá como consequência a extinção da obrigação tributária*. Trata-se de instrumento *viabilizador* da extinção da obrigação, que poderá, ou não, ocorrer, dependente, sempre, do adimplemento do que for pactuado, sendo irrelevante, portanto, o fato da transação compor o rol de causas extintivas da obrigação tributária (Art. 156 do CTN).

17) Em relação ao ICMS, os entes federados não possuem autonomia para instituir tributação exceptiva, por limitação imposta pelo próprio texto constitucional, no seu Art. 155, § 2º, XII, g da Constituição Federal, que exige, para concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais, *prévia* deliberação dos Estados e Distrito Federal, nos termos em que disciplinar a lei complementar. O Art. 10 da LC nº 24/1975 dispõe que os *convênios* definirão as *condições gerais* em que os entes federados poderão conceder anistia, remissão e *transação*, bem como parcelamentos e ampliação de prazo para recolhimento do tributo.

Entendemos que, caso a transação não envolva a concessão de benefícios ou incentivos que não os já autorizados em outros convênios ainda em vigor,

correspondendo a acordo em torno de questões controvertidas, de fato ou de direito, que reduzam ou extingam o crédito tributário, não haverá a necessidade de convênio, exigindo-se, de qualquer forma, lei permissiva do ente tributante.

18) O exame do direito comparado a que nos propusemos no presente estudo serve como identificador dos problemas em grande parte comuns enfrentados por ordenamentos que, como o brasileiro, implantaram o regime do autolancamento originário dos sistemas anglo-saxões sem se fazer acompanhar dos instrumentos alternativos de solução de conflitos que lhes são próprios, resultando em aumento vertiginoso da litigiosidade e sufocamento do Poder Judiciário. Mera importação de modelos estrangeiros de solução de conflitos, ainda que exitosos, esbarram em sérias limitações do nosso sistema tributário, que deita raízes no texto constitucional, tornando-o rígido e resistente a mudanças mais ousadas. A rigidez do sistema tributário brasileiro, por sua vez, favorece uma maior reflexão em torno de temas controvertidos e exige uma ação mais madura do legislador.

19) As possibilidades e os limites apresentados no presente estudo para a transação tributária no Brasil funcionam menos como barreiras e mais como indicativos dos pontos nos quais o legislador deverá se deter no momento de traçar os contornos da autorização transacional. Sua legitimidade dependerá das condições, limites e graduações que a lei permissiva estabelecer, formando um todo harmônico, que evidencie o interesse público em atendimento.

REFERÊNCIAS

- ARAÚJO, Nadja. *Transação Tributária: possibilidade de consenso na obrigação imposta*. Porto Alegre: Nuria Fabris, 2009.
- BATISTA JR, Onofre Alves. Transação no direito tributário, discricionariedade e interesse público. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*. Volume 83. São Paulo: Ed. Dialética, 2002.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 1998.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. São Paulo: Malheiros, 2009.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009.
- CARVALHO, Rubens Miranda. *Transação tributária, arbitragem e outras formas convencionadas de solução de lides tributárias*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2008.
- COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 2009.
- DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. São Paulo: Atlas, 2010.
- FIGUEIREDO, Paulo Henrique. *A transação tributária como expressão dos direitos do cidadão*. Recife: Edições Bagaço, 2004.
- GALINARI, Cledson Moreira. *A aplicabilidade da transação no direito tributário brasileiro*. Disponível em: <http://www.apet.org.br/artigos/ver.asp?art_id=300&autor=Omar%20Tanus%20de%20Araujo%20Maluf>. Acesso em: 07 set. 2010.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. O STJ e a natureza jurídica da decisão homologatória de transação fiscal. In: *Revista de Processo RePro*. Volume 176, ano 34, outubro. São Paulo: RT, 2009.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *Transação tributária – introdução à justiça fiscal consensual*. Belo Horizonte: Ed. Fórum, 2010.

HORVATH, Estevão. *Lançamento tributário e “autolaçamento”*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

JORGE, Társis Nametala Sarlo. *Manual do ICMS – Direito Tributário Material, Processual e Direito Penal Tributário*. Rio de Janeiro: Ed. Lumen Juris, 2008.

LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Direito tributário – teoria geral do tributo*. Tradução Roberto Barbosa Alves. Barueri: Manole, 2007.

LEMES, Selma. *Arbitragem na Administração Pública – fundamentos jurídicos e eficiência econômica*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. Transação e arbitragem no âmbito tributário. In: *Biblioteca Digital Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*. Volume 28, ano 5, julho. Belo Horizonte: Ed. Fórum, 2007. Disponível em: <http://www.editforum.com.br/bid/bidPrintConteudo.aspx?idConteudo=46896>. Acesso em: 12 nov. 2010.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 2004.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2010.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Discricionariedade e controle jurisdicional*. São Paulo: Malheiros, 1992.

MORAIS, Carlos Yuri Araujo de. Transação e arbitragem em matéria tributária: a experiência estrangeira e sua aplicabilidade ao direito brasileiro. In: *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. Volume 79, ano 16, março/abril. São Paulo: RT, 2008.

RIBAS, Antonio Souza; RIBAS, Lidia Maria Lopes Rodrigues. Arbitragem como meio alternativo na solução de controvérsias tributárias. In: *Revista tributária e de finanças públicas*. Volume 60, ano 13, janeiro/fevereiro. São Paulo: RT, 2005.

TÔRRES, Heleno Taveira. Transação, arbitragem e conciliação judicial como medidas alternativas para resolução de conflito entre a Administração e Contribuintes – simplificação e eficiência administrativa. In: *Biblioteca Digital Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Volume 2, ano 1, março. Belo Horizonte: Ed. Fórum, 2003. Disponível em: <http://www.editforum.com.br/bid/bidPrintConteudo.aspx?idConteudo=12929>. Acesso em: 12 nov. 2010.

TÔRRES, Heleno. *Direito Tributário e Direito Privado: autonomia privada, simulação, elisão tributária*. São Paulo: RT, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.