

A TRANSAÇÃO COMO FORMA DE EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO: UMA ANÁLISE DAS ALTERAÇÕES PRECONIZADAS PELOS PROJETOS DE LEI Nº 5.082/2009 E 469/2009, SOB A ÉGIDE DOS PRINCÍPIOS DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA¹

Maurício Muriack de Fernandes e Peixoto*
Caroline Mello Boaroli**

1 Introdução. 2 A Administração Pública e a Atividade Tributária: A Administração Tributária. 2.1 Origem, Conceito, Natureza Jurídica e Estrutura da Administração Tributária. 2.2 Atribuições e Poderes da Administração Tributária. 2.3 Os Limites Jurídicos às Prerrogativas da Administração Tributária. 3 A Utilização da Transação Como Forma de Extinção do Crédito Tributário. 3.1 Dos Projetos de Lei em Exame. 3.1.1 Argumentos em Favor da Utilização e Ampliação da Transação em Matéria Tributária: Exposição dos Motivos Justificadores. 3.2 O Entendimento Atual Acerca da Utilização da Transação do Crédito Tributário. 3.3 A Ampliação do Instituto da Transação Tributária. 3.4 Os Limites Principlológicos Inerentes à Administração Tributária e as Novas Proposições Normativas Sobre a Transação Fiscal. 3.4.1 A Transação e os Princípios Norteadores da Administração Tributária. 4 Considerações Finais. Referências.

RESUMO

A análise de propostas de lei ordinária e complementar que alteram e ampliam o potencial de utilização do instituto da transação em matéria tributária, ao lume dos princípios constitucionais, tributários e administrativos que condicionam a

1 Este artigo foi inspirado e adaptado do trabalho monográfico de conclusão de curso apresentado por Caroline Mello Boaroli para obtenção do Grau de Bacharel, no Curso de Direito da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC, com Linha de Pesquisa em Direito Tributário, o qual foi aprovado com nota máxima e menção honrosa “com louvor” pela banca composta pelos Professores Maurício Muriack de Fernandes e Peixoto (orientador), Márcia Andréia Schutz Lírio Piazza e Maicon Henrique Aléssio, por ocasião da apresentação verbal realizada em 22 de novembro de 2011.

* Advogado da União de Categoria Especial, Mestre em Ordem Constitucional pela Universidade Federal do Ceará (UFC-2000), e Professor de Processo Constitucional do Curso de Graduação em Direito da Universidade do Extremo Sul Catarinense (Unesc). Ex-professor da Universidade Católica de Brasília (UCB). Ex-Professor da Universidade Federal do Ceará. Ex-Coordenador-Geral (Nacional) de Assuntos Militares da Procuradoria Geral da União (PGU/AGU). E-mail: muriack@yahoo.com

** Bacharelanda do Curso em Direito da Universidade do Extremo Sul Catarinense-UNESC e estagiária do Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina, atuando perante a Vara da Fazenda Pública em Criciúma-SC.

atuação da Administração Tributária, sugerindo-se a adoção de aperfeiçoamentos na redação originariamente enviada pelo Governo Federal à deliberação do Congresso Nacional.

Palavras-chave: Análise de projeto de lei. Transação tributária. Princípios e limites do Fisco.

1 INTRODUÇÃO

O presente artigo tem como principal escopo concretizar uma análise jurídica perfunctória e introdutória acerca do instituto da transação, como modalidade de extinção do crédito tributário, especialmente, no pertinente às mudanças propostas por intermédio de dois projetos de lei, ora autuados sob o nº 5.082/2009 (Projeto de Lei Ordinária) e sob o nº 469/2009 (Projeto de Lei Complementar), que ainda tramitam no Congresso Nacional, por ocasião da confecção do presente labor.

A transação é instituto expressa e originariamente previsto pelo Código Tributário Nacional como um dos motivadores legais da extinção do crédito tributário; no entanto, até os dias atuais, não ocorreu a regulamentação desse instituto no âmbito federal, por meio de lei ordinária, bem como, em face da atual conjuntura de autocomposição estimulada pela doutrina especializada e pela própria jurisdição, eis que a redação do artigo 171 do Código Tributário Nacional perdura em se revelar inadequada ou lacunosa, motivo pelo qual sua utilização também tem sido escassa no âmbito estadual e municipal.

Tais motivos, em verdade, ensejaram a apresentação, pelo Governo Federal, dos epigrafados projetos de lei, os quais procuram regulamentar a transação na seara federal e ampliar seus atuais horizontes normativos.

Assim, verifica-se a necessidade de uma análise dessas mudanças propostas à luz de alguns princípios que regem a Administração Tributária e o próprio Direito Tributário vigente. Para tanto, neste trabalho, foram abordados os aspectos específicos do Direito Tributário, bem como da Administração Tributária e, ainda, tratou-se da transação do crédito tributário conforme albergada nos projetos de lei. Buscou-se elucidar o conteúdo, as vantagens e algumas inviabilidades da transação, na forma preconizada nestes projetos de lei.

Tal tema é de grande importância, haja vista que tal instituto é instrumento apto a solucionar demandas que envolvem os contribuintes e o Estado, e tal potencial não pode permanecer ignorado pelo legislador e pelos operadores do direito, máxime, em quadra temporal em que a desjudicialização e a autocomposição são correta e freqüentemente estimuladas como verdadeiras panacéias para a solução de problemas juridicamente idênticos e massificados, descrição que se encaixa à perfeição nos constantes e infundáveis conflitos tributários.

No entanto, apesar de estar o instituto da transação previsto pelo Códex Fiscal, o mesmo tem origem no direito privado, e, ao ser aplicado e regulamentado em um ramo de direito público, pode gerar problemas jurídicos, administrativos e operacionais sérios, tanto para o Estado como para os contribuintes, motivos pelos quais impende os alinhar e enfrentar a deliberação iminente dos epigrafados projetos de lei sob um ponto de vista crítico e propositor de soluções, labuta que passamos a empreender doravante.

2 A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E A ATIVIDADE TRIBUTÁRIA: A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

2.1 Origem, conceito, natureza jurídica e estrutura da Administração Tributária

A Atividade Financeira do Estado existe para servir de instrumento assecratório à consecução dos desideratos estatais finalísticos, nos mais diversos aspectos, destacando-se, sobretudo, as finalidades estatais de investimentos em áreas voltadas à concretização dos direitos fundamentais, em geral, e dos direitos sociais, econômicos e culturais, em especial, bem como na estruturação e na prestação dos serviços públicos.

A mais importante das receitas obtidas pela atividade financeira estatal emana da atividade exacional, por meio da arrecadação compulsória dos tributos. Essa prerrogativa é prevista e delimitada pela Constituição, dotando cada ente político de competência tributária. Assim, cada qual pode instituir e cobrar os tributos do qual é titular, numa atividade que pressupõe o poder e dever de fazê-lo. Dessa forma, a estrutura destinada a arrecadar e fiscalizar os tributos é o que se poderia denominar de “Administração Tributária”¹.

Para Kiyoshi Harada², “administração tributária é a atividade do poder público voltada para a fiscalização e arrecadação tributária. É um procedimento que objetiva verificar o cumprimento das obrigações tributárias [...]”.

No mesmo giro, Luciano Amaro³ ensina que o papel desempenhado pela Administração Tributária é de grande relevância no que concerne ao recolhimento dos tributos, isso ocorre, porque, dela emanam os atos que conferem exigibilidade ao crédito e, ainda, a ela incumbe a tarefa de verificar o cumprimento das obrigações tributárias.

A Administração Tributária pode ser conceituada como o conjunto de órgãos e agentes públicos estatais aos quais incumbe realizar a tarefa de executar a legislação tributária e, conseqüentemente, gerir, fiscalizar e arrecadar os tributos previstos no ordenamento jurídico brasileiro.

No Direito Constitucional Brasileiro, há norma expressa que conceitua a Administração Tributária como “atividade essencial ao funcionamento do Estado”⁴, motivo pelo qual deverá ser estruturada por meio de carreira específica de servidores, no plano federal, estadual, distrital e municipal.

Além disso, a própria Constituição Brasileira afirma que “a administração fazendária e seus servidores fiscais terão, dentro de suas áreas de competência e jurisdição, precedência sobre os demais setores administrativos”⁵, o que revela o caráter prioritário e essencial que lhe foi atribuído pela *Lex Fundamentalis*, justificando-se, inclusive, até mesmo, a possibilidade normativo-constitucional prevista de excepcional vinculação da receita de impostos para a sua adequada e necessária organização e funcionamento – nos termos do artigo 167, inciso IV, *in fine*, da Carta Política.

Ora, tal condição e natureza “prioritária e essencial” imputada pela Carta Política à Administração Tributária é de se reconhecer como algo razoável e sensato, visto que a atividade financeira do Estado existe justamente para viabilizar todas as demais atribuições estatais, as quais, sem recursos monetários disponíveis, estariam inviabilizadas sob o ponto de vista orçamentário e fático, por conseguinte.

Logo, para exercer tarefa tão importante ao funcionamento e justificação da existência do Estado, eis que surge um conjunto de órgãos e agentes públicos destinados exclusivamente a tornar socialmente eficaz o cabedal de normas tributárias vigentes, assegurando, de forma indireta, o funcionamento de todos os setores estatais em seus diversos planos federativos: o federal, os estaduais, o distrital e os municipais.

Nesse sentido, a estrutura da Administração Tributária, necessariamente, se prende à própria competência tributária plena para legislar, criando-se o tributo, na forma do artigo 6º do Código Tributário Nacional, o qual determina que a competência tributária envolve a atribuição “legislativa plena”.

Dessarte, haverá uma estrutura autônoma de administração tributária para cada competência tributária independente que existe, para cada ente federativo, uma vez que a liberdade financeira, tributária e orçamentária é ínsita à própria noção de federalismo real e leva a que cada entidade política tenha sua própria estrutura de gestão, fiscalização e arrecadação de gravames⁶.

Por tal motivo, especificamente, se revela dual ou bifronte a estrutura da Administração Tributária, no âmbito federal, em face dos artigos 37, incisos XVIII e XXII, e 131, § 3º, da Constituição de 1988, bem como, do artigo 12, incisos I e II, da Lei Complementar Federal nº 73/93.

Deveras, na esfera federal, temos dois órgãos a exercer o papel da Administração Tributária: a Secretaria da Receita Federal do Brasil, órgão ao qual incumbe executar os lançamentos fiscais e demais procedimentos administrativos da cobrança não-judicial dos tributos⁷, e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, a qual, no âmbito da estrutura administrativa fiscal federal compete operacionalizar a inscrição dos débitos tributários ou não tributários não pagos na dívida ativa da União e, por conseguinte, aviar a pertinente ação de execução fiscal, transformando o crédito tributário “exigível” em um crédito tributário “exequível”, não sendo esta última atribuição de representação judicial, por evidente, atividade inserida na órbita específica da Administração Tributária propriamente dita, diferentemente da tarefa de “apurar a liquidez e certeza da dívida ativa da

União de natureza tributária, inscrevendo-a para fins de cobrança, amigável ou judicial”, estabelecida no inciso I do artigo 12 da Lei Complementar nº 73/93.

Portanto, além da Secretaria da Receita Federal do Brasil, a quem incumbe realizar atividades inerentes à administração tributária, anteriores à inscrição da dívida ativa dos tributos federais não delegados a outros entes de direito público – como autarquias, fundações públicas, agências reguladoras, municípios⁸, et cetera -, temos também os órgãos estaduais de administração tributária – cujas denominações não são padronizadas (“auditorias”, “inspetorias”, etc), os quais convivem com a incumbência obrigatória de que a representação judicial ou administrativa para a cobrança da dívida ativa estadual inscrita seja feita pela Procuradoria Geral Estadual⁹.

Por seu turno, a estrutura da Administração Tributária no âmbito municipal dependerá da previsão na respectiva lei orgânica, sendo certo que, pela simplicidade do modelo, a maioria dos Municípios adotou uma estrutura não dual, com acumulação no mesmo órgão da tarefa de cobrar administrativamente o lançamento fiscal e, sendo inadimplente o tributo, proceder à consequencial inscrição na dívida ativa¹⁰.

Enfim, a Administração Tributária se desvela como atividade administrativa essencial e prioritária, consistente na realização dos procedimentos e atos indispensáveis à fiscalização, gestão e arrecadação dos tributos, bem como a normatização secundária e demais rotinas pertinentes, a serem exercidas por órgãos e agentes públicos estruturados na forma da lei¹¹.

2.2 Atribuições e poderes da Administração Tributária

Conceituada a Administração Tributária, em seus termos essenciais, é oportuno proceder ao estudo das principais fainas e tarefas que lhes foram outorgadas pela ordem jurídica vigente, máxime, no Código Tributário Nacional-CTN.

Realmente, o rol de atividades incumbidas à Administração Tributária encontra-se albergado dentre os artigos 194 e 208 do CTN, incluindo, em suma, as atribuições de fiscalizar, constituir em dívida ativa e emitir certidões a requerimento do interessado. Da mesma forma essas atividades são reguladas pela legislação tributária, conforme previsto no art. 96 do mesmo diploma legal.

A atuação eficiente da administração tributária requer uma infra-estrutura de qualidade, no intuito de colher melhores índices de arrecadação, advertindo o contribuinte da necessidade, proporcional à sua capacidade contributiva, de adimplir com seu dever jurídico de pagar tributos¹²

No mesmo giro, extrai-se dos ensinamentos de Dejalma de Campos¹³ que cada esfera federativa possui sua Administração Tributária, em virtude da competência delimitada pela CRFB onde a cada ente político é atribuída a instituição de determinados tributos. Desse modo, a estrutura dessas entidades integra a Administração Pública.

Admitida a existência de estrutura destinada a administrar e gerir a receita advinda da tributação, cumpre proceder ao estudo de suas funções, disciplinadas pelo Código Tributário Nacional.

Por motivos didáticos, podemos enumerar os seguintes poderes da Administração Tributária, expressamente previstos na legislação tributária:

- a) Prerrogativa de utilizar especial poder normativo de regulamentar a fiscalização e a arrecadação de tributos, por meio da outorga de normas infra-legais específicas para cada tributo, se for o caso, as quais submetem às obrigações acessórias pertinentes todas as pessoas físicas e jurídicas que tenham relação direta ou indireta com o fato gerador, até mesmo, pessoas imunes ou isentas, pois a fiscalização e a cobrança do tributo pode depender de informações, documentos e comportamentos mesmo daqueles que não têm o dever ou a responsabilidade relativos ao pagamento¹⁴ (vide artigo 194 do Código Tributário Nacional);
- b) Prerrogativa de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes, industriais ou produtores, e prerrogativa de exigir, de forma obrigatória, a exibição deles – incluindo-se o dever legal de conservação dos livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e dos comprovantes dos lançamentos neles efetuados pelo prazo de prescrição tributária¹⁵ (vide artigo 195 do Código Tributário Nacional);
- c) Prerrogativa de proceder diligências investigatórias *in loci*, no domicílio fiscal do contribuinte, responsável ou da pessoa submetida à fiscalização tributária, desde que preenchido documento oficial/administrativo (auto de fiscalização) que indique a data de início e de finalização da diligência, a ser aposto nos livros obrigatórios ou entregue em separado ao sujeito fiscalizado (vide artigo 196 do Código Tributário Nacional);
- d) Prerrogativa de exigir informações, mediante documento oficial que funcionará como notificação administrativa (“intimação escrita”, no linguajar atécnico usado pelo caput do artigo 197 do Código Tributário Nacional), sobre bens, negócios ou atividades empresariais de terceiros, das seguintes pessoas que as detenham por dever legal, contratual ou de outra natureza: 1) os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício; 2) os bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais instituições financeiras; 3) as empresas de administração de bens; 4) os corretores, leiloeiros e despachantes oficiais; 5) os inventariantes; 6) os síndicos, comissários e liquidatários; 7) quaisquer outras entidades ou pessoas que a lei designe, em razão de seu cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão¹⁶ (vide artigo 197 do Código Tributário Nacional);
- e) Prerrogativa das autoridades administrativas fiscais de requisitar ao Poder Judiciário o auxílio da força pública federal, estadual ou municipal, e reciprocamente, quando vítimas de embaraço ou desacato no exercício de suas funções, ou quando necessário à efetivação de medida fiscalizatória prevista na legislação tributária, ainda que não se configure fato definido em lei como crime ou contravenção, desde que observados os direitos fundamentais (artigo 200 do Código Tributário Nacional);

- f) Prerrogativa de, após esgotado o prazo para pagamento do tributo ou após a coisa julgada administrativa ou judicial eventual sobre a exigibilidade, fazer a inscrição na dívida ativa tributária ou não-tributária, a qual, desde que preenchidos os requisitos legais exigidos¹⁷, tem presunção de certeza e liquidez e efeito de prova pré-constituída no desiderato de permitir a execução fiscal, nos termos da Lei Ordinária Federal nº 6.830/81 (vide artigos 201, 202, 203 e 204 do Código Tributário Nacional);
- g) Prerrogativa de divulgar as seguintes informações de caráter público - e não-submetidas ao sigiloso dever de segredo fiscal ínsito legalmente à Administração Tributária: 1) a realização da expedição de representações fiscais ao Ministério Público Federal ou Estadual para fins penais; 2) a realização de inscrições na Dívida Ativa da Fazenda Pública em nome de pessoa física ou jurídica; 3) a concessão de parcelamento ou moratória a pessoa física ou jurídica (vide artigo 198, § 3º, do Código Tributário Nacional);
- h) Prerrogativa de transferir, excepcionalmente, desde que preenchidos os requisitos formais de garantia da preservação do sigilo, as seguintes informações de caráter não-público e submetidas ao sigiloso dever de segredo fiscal ínsito legalmente à Administração Tributária: 1) determinação judicial ou de Comissão Parlamentar de Inquérito para acesso a informações de natureza fiscal; 2) solicitações de autoridade administrativa no interesse da Administração Pública, desde que seja comprovada a instauração regular de processo administrativo, no órgão ou na entidade respectiva, com o objetivo de investigar o sujeito passivo a que se refere a informação, por prática de infração administrativa, **pertinente ou não à matéria tributária**, desde que a entrega seja feita pessoalmente à autoridade solicitante, mediante recibo, que formalize a transferência e assegure a preservação do sigilo (vide artigo 198, §§ 1º e 2º, do Código Tributário Nacional);
- i) Prerrogativa de, tendo por objetivo, dentre outros, o de identificar corretamente a capacidade contributiva e econômica, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte (vide artigo 145, § 1º, da Constituição da República);
- j) Prerrogativa das Administrações Tributárias da União, Estados, Distrito Federal e Municípios de, por meio de lei ou convênio, prestar mútuas assistências para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico (vide artigo 199, *caput*, do Código Tributário Nacional);
- k) Prerrogativa singular e específica da Administração Tributária da União de, na forma estabelecida em tratados, acordos ou convênios, permutar informações com Estados estrangeiros, no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos (vide artigo 199, parágrafo único, do Código Tributário Nacional);
- l) Prerrogativa dos Poderes Executivos federal, estaduais, distrital e municipais de realizar, por decreto, expedição anual da consolidação, em texto único, da respectiva legislação tributária vigente, relativa a cada um dos tributos,

- repetindo-se essa providência até o dia 31 de janeiro de cada ano, dando publicidade e transparência à normatização tributária (vide artigo 212 do Código Tributário Nacional e do artigo 150, § 5º, da Constituição da República);
- m) Prerrogativa de autotutela da Administração Tributária, consistente em exceção ao princípio da imutabilidade do lançamento tributário, autorizando o Fisco a, extraordinariamente à regra do artigo 145 do Códex Fiscal, alterar o lançamento anteriormente realizado, desde que relativo às hipóteses debuxadas no artigo 149 do Código Tributário Nacional desde que não tenha ocorrido a decadência tributária¹⁸;
 - n) Prerrogativa de a Administração Tributária poder proceder à aferição indireta ou o arbitramento da base impositível do tributo, nas hipóteses enumeradas no artigo 148, do CTN, o qual serve de supedâneo para o lançamento por valor presumido, desde que observados os princípios da finalidade da lei, da razoabilidade, da proporcionalidade e da capacidade contribuinte¹⁹;
 - o) Prerrogativa da Administração Tributária de operacionalizar, nos limites da autoexecutoriedade, observando as hipóteses de intervenção obrigatória da jurisdição, todas as garantias e os privilégios do crédito tributário²⁰, enumerados nuclearmente – porém, de forma não exclusiva, nos artigos 183 a 192 do Código Tributário Nacional;
 - p) Prerrogativa da Administração Tributária de constituir o crédito tributário²¹, por meio da realização do lançamento tributário ou do cotejar do auto-lançamento realizado pelo contribuinte, nos estritos termos da legislação tributária vigente à época da ocorrência do fato gerador (vide arts. 142 e 144 do Código Tributário Nacional).

Ora, todas essas prerrogativas ou poderes da Administração Tributária foram criados pelo ordenamento para correta e adequadamente instrumentalizarem a concreção das leis tributárias, não sendo correto imaginar que tais poderes devem se converter ou se modificar em hipóteses concretas ou potenciais de arbítrio da Administração Tributária.

Por isso, é certo que, além de poderes e prerrogativas, está a Administração Tributária adstrita a limites jurídicos intransponíveis, que sinalizam os lindes diante dos quais irá atuar de forma vinculada.

2.3 Os limites jurídicos às prerrogativas da Administração Tributária

Uma vez descritos e delineados, mesmo que de forma sumariada e sintética, o conjunto de prerrogativas essenciais e nucleares da atuação da Administração Tributária impende, simetricamente, desvelar a epistemologia dos limites ínsitos, explícitos ou tácitos, ao exercício dos poderes da Administração Tributária.

Nesse sentido, podemos enumerar quatro tipologias de lindes, válidos e de natureza normativa, que têm por funcionalidade condicionar material e formal-

mente o exercício das prerrogativas da Administração Tributária: os princípios e imunidades tributárias que consubstanciam o estatuto do contribuinte – limites formais e materiais ao poder de tributar, os princípios gerais do direito público (princípios gerais do Direito Constitucional e do Direito Administrativo) e, por fim, os direitos e garantias fundamentais.

Nesse sentido, podemos mencionar, de forma genérica, o conjunto de princípios tributários e imunidades fiscais que consubstanciam o “Estatuto dos Contribuintes”²² como aplicáveis como lindes à atuação da Administração Tributária²³, bem como mencionar também os próprios limites principiológicos oriundos do Direito Constitucional²⁴ e do Direito Administrativo²⁵, aos quais o próprio Códex Fiscal denomina de “princípios gerais de direito público”²⁶.

Nessa seara, destacam-se sobretudo os limites jurídicos que se impõem à Administração Tributária por meio do norte axiológico que lhe é cogente em derivação dos princípios constitucionais da Administração Pública, mormente, aqueles mencionados no artigo 37 da Constituição da República.

Logo, pode-se dizer que as atividades de cunho administrativo do Estado vinculam os agentes que a exercem ao cumprimento do princípio da legalidade tributária e administrativa. Da mesma forma ocorre com os agentes incumbidos de desempenhar atividades “administrativas” na seara da Administração Tributária, já que estão adstritos ao mesmo regime jurídico e atrelados ao cumprimento das normas de direito administrativo e tributário.²⁷

Assim, depreende-se dos ensinamentos do autor supracitado que da mesma forma que ocorre com a atividade desenvolvida pela Administração Pública propriamente dita, a atividade da Administração Tributária está subordinada a uma série de princípios, principalmente, aos da legalidade tributária e administrativa, senão vejamos, in verbis:

Evidentemente, porém, quando se fala em Administração Tributária está-se falando na atividade administrativa do Poder Público voltada à fiscalização e arrecadação de tributos. Trata-se, pois, de atividade administrativa, que deve ser genericamente considerada. Atividade administrativa é aquela levada a efeito pela Administração Pública a fim de atender, precipuamente, o interesse ou bem comum²⁸.

Portanto, delineadas as atividades elementares da Administração Tributária, é conveniente analisar os limites de seu efetivo cumprimento, tendo como parâmetro a aplicabilidade dos princípios da Administração Pública à Administração Tributária.

A atividade da Administração Tributária deve estar permeada pela ordem de princípios jurídicos e garantias fundamentais próprios do sistema jurídico vigente.

O interesse público é o principal fim a ser atingido já que configurado,

em termos, pela necessidade de carrear os recursos necessários ao próprio funcionamento do Estado, que infere diretamente na satisfação das necessidades da sociedade e na manutenção da ordem pública.

Do mesmo modo, o agente da administração tributária não pode dispor dos bens, interesses e serviços públicos, uma vez que estes são indisponíveis por natureza. Ainda, importante salientar que essa atividade deve ser regulada pela legislação de cada ente político, principalmente no que concerne à atividade de fiscalização, em que não há margem para qualquer manifestação arbitrária ou volitiva por parte do Estado e de seus agentes²⁹.

Nesses termos, pode-se dizer que os princípios que norteiam a Administração Pública, tal como brevemente mencionamos, são os mesmos que regem a Administração Tributária e todas as atividades dela provenientes, servindo, portanto, de linde jurídico observável e exigível em relação ao Fisco.

Por fim, podemos e devemos mencionar os direitos e garantias fundamentais gerais como elementos limitativos não-óbvios - mas devidamente insculpidos de forma sistêmica - como linde jurídico da Administração Tributária.

Com efeito, não é possível imaginar lícita a atuação do Fisco que deixe de observar os direitos fundamentais “gerais” (não-tributários) dos contribuintes, uma vez que estes, antes de serem integrantes da relação tributária, são destinatários das normas constitucionais fundamentais e protetivas.

Logo, embora a doutrina ainda não esteja preocupando-se de tal tema com a nitidez que o mesmo deveria, entendemos que uma atuação fiscal que não tem preocupação isonômica, ou que invade a esfera da privacidade ou da intimidade do contribuinte de forma solerte ou reprovável (inclusive, deixando de observar os contornos legais do sigilo fiscal), ou que se manifesta de modo contrário ao devido processo legal substantivo ou material, não deve, realmente, subsistir.

Nesse sentido, a jurisprudência atual do Supremo Tribunal Federal é no sentido de que não são absolutos os poderes de fiscalização da Administração Tributária, sendo-lhe objetáveis os direitos e liberdades fundamentais e os princípios da Administração Pública, motivo pelo qual não pode o Fisco invadir recinto privado assemelhado a domicílio sem a regular e prévia autorização judicial³⁰.

Da mesma forma, por descumprimento do direito fundamental à preservação da intimidade e da esfera da privacidade, o Supremo Tribunal Federal interpretou de forma “consentânea” com a Constituição da República as regras da Lei Complementar nº 105/2000 que autorizavam o Fisco a decretar a quebra do sigilo bancário do contribuinte sem prévia e formal autorização judicial nesse sentido³¹.

Por fim, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal não aceita que a Administração Tributária utilize “sanções de natureza política” contra os contribuintes, tolhendo sua liberdade fundamental de iniciativa econômica: a princípio, é vedado utilizar outros meios heterodoxos e/ou indiretos de co-

brança de tributos que não sejam exatamente os que a legislação fiscal geral (Constituição e CTN) preconizam³², de molde que, em regra³³, se proíbe instituir vedações e restrições profissionais e empresariais que tenham o objetivo, direto ou indireto, de constranger o contribuinte ao pagamento de tributos, exceto situações excepcionais (tendo por critérios, dentre outros: o caráter vultoso da dívida, a constatação de comportamento fiscal temerário e recalcitrante pelo contribuinte e a observância do devido processo legal³⁴), em que reste ameaçada a concreção do dever fundamental de pagar tributos e do direito fundamental à livre concorrência empresarial.

Alfim, às prerrogativas jurídicas da Administração Tributária, estatui-se o plexo de lindes normativos que regem a sua atuação, conduzindo-a para a seara do Direito Justo e Bom e afastando-a do arbítrio e da tirania autoexecutória.

É exatamente diante dessas premissas e perspectivas que se fará, adiante, o exame dos epigrafados projetos de lei.

3 A UTILIZAÇÃO DA TRANSAÇÃO COMO FORMA DE EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

3.1 Dos projetos de lei em exame

Este capítulo trata da utilização da transação como forma extintiva do crédito tributário, especialmente no que concerne aos pontos polêmicos que norteiam o Projeto de Lei Ordinária nº 5.082/2009 e o Projeto de Lei Complementar nº 469/2009, que tramitam no Congresso Nacional com o escopo de regulamentar tal instituto³⁵.

O Projeto de Lei Ordinária autuado sob o nº 5.082/2009, apresentado pelo Poder Executivo Federal ao Congresso Nacional, dispõe sobre a transação tributária de forma geral, estabelecendo e detalhando o procedimento a ser observado em âmbito federal para a celebração da transação, motivo pelo qual é denominado como “Lei Geral de Transações”, embora sua eficácia normativa seja cingida ao Fisco Federal.

Da mesma forma, o Projeto de Lei Complementar nº 469/2009 visa a acrescentar dispositivos ao Código Tributário Nacional e, embora vários aspectos desse projeto de lei possam ser objeto de análise e reflexões jurídicas, para o desfecho específico do presente trabalho, doravante, far-se-á um corte epistemológico para tratar apenas de uma das propostas albergadas – a mais polêmica, em nosso sentir – que diz respeito àquela propositura que tem por escopo alterar substancialmente a vigente redação do art. 171 do Código Tributário Nacional (CTN), ampliando os liames do instituto da transação em direito tributário.

Tais projetos, em conjunto com outros dois projetos de lei, compõem o denominado “Segundo Pacto Republicano”, que tramita desde abril de 2009. Essas propostas estão repercutindo de forma a acarretar uma série de discussões

por parte dos juristas, uma vez que, com eles (os projetos em epígrafe), passa-se a admitir a transação na composição de conflito ou de litígio bem como, sob certo aspecto, transfere do Judiciário para a Administração Tributária uma grande parte do procedimento de cobrança de dívidas tributárias, sob o argumento de ser medida indispensável ao estágio atual de arrecadação no país.

3.1.1 Argumentos em favor da utilização e da ampliação da transação em matéria tributária: exposição dos motivos justificadores

Segundo os motivos expostos pelos preconizadores do anteprojeto de Lei Ordinária nº 5.082/2009, os dispositivos que ali se encontram foram elaborados no intuito de viabilizar e regulamentar a previsão já contida na atual e vigente redação dos arts. 156, inciso III, e 171 do CTN. Conforme estes, tal implementação viria a contribuir para a plena eficácia do princípio da eficiência, já que constituiria uma nova relação entre Administração e contribuinte, permitindo uma maior participação deste; dessa forma, argumenta-se, o fato de se tornar mais viável a cobrança dos créditos tributários, já que grande parte da carga tributária do país não consegue ser convertida aos cofres públicos. Na mesma linha retórica, a celebração da transação se tornaria melhor do que uma decisão judicial tendo em vista que o anteprojeto de estabelece a criação de um órgão julgador especializado o que acabaria por aperfeiçoar e uniformizar a interpretação das normas tributárias no âmbito da Administração e ainda diminuiria os desperdícios públicos decorrentes do sistema de cobrança que vigora atualmente, dada a ineficácia do processo de execução fiscal. Da mesma importância é o argumento acerca da morosidade na resolução judicial e administrativa dos litígios tributários o que acaba por prejudicar a livre concorrência, uma vez que as sociedades empresárias que cumprem com suas obrigações fiscais são levadas a concorrer com outras que postergam o adimplemento de suas obrigações tributárias, por meio de discussões judiciais e administrativas de caráter meramente protelatório (BRASIL, 2011-D).

Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo³⁶ destacam, ainda, que os que defendem a transação em matéria tributária o fazem por acreditar que a parcela de discricionariedade conferida à Administração na composição do litígio é mais eficaz no que concerne à satisfação do crédito tributário e que será exercida de acordo com o objetivo precípuo daquela, ou seja, qual seja o interesse público.

Desse modo, pode-se afirmar que a inserção da possibilidade de transação no sistema tributário brasileiro configuraria um novo paradigma na relação entre a Administração Tributária e os contribuintes, que deixariam de se confrontar indefinidamente e arcar com os custos e a insegurança que essa condição lhes proporciona, para passarem a compor as posições divergentes, a fim de estabilizá-las em um patamar razoável para ambas as partes.³⁷

Por outro lado, concomitantemente com o projeto de lei ordinário acima mencionado, também tramita o Projeto de Lei Complementar nº 469/2009,

elaborado originariamente no âmbito do Ministério da Fazenda, que - além de outras mudanças - objetiva alterar a redação do art. 171 do CNT, adotando um modelo mais amplo de transação tributária, passando a admitir a atuação preventiva da Administração Tributária, segundo consta de sua oficiosa exposição de motivos (BRASIL, 2011-E).

Descritos de forma nuclear os motivos que justificam a elaboração dos projetos de lei em questão, é coerente estabelecer o entendimento que norteia a utilização da transação como forma extintiva do crédito tributário, conforme atualmente prevista, bem como os pontos que estão sendo objeto de críticas e de controvérsias por parte da doutrina, procedendo ao seu devido equacionamento, o que passamos a realizar doravante.

3.2 O entendimento atual acerca da utilização da transação do crédito tributário

Acerca da previsão contida no art. 171 do CTN, Vittorio Cassone³⁸ leciona:

[...] em nosso ver, a transação, insituto de direito privado adotado pelo direito tributário, somente ocorre em casos excepcionais, de extrema dificuldade econômico-financeira do sujeito passivo, situação que merecerá o devido exame para justificar a transação.

Bernardo Ribeiro de Moraes³⁹ cuida de direcionar a transação no campo tributário, expondo que, em uma primeira análise, a sua utilização é inviável em detrimento do caráter vinculado da atividade administrativa de lançamento, no qual a autoridade administrativa não pode fazer concessões. No entanto, aquela poderia vir a se tornar uma necessidade, podendo ser usada para terminar litígios tributários, se estes apresentarem dúvidas sobre determinados pontos, uma vez que, inexistindo controvérsias, não caberia a transação.

Na prática, esse instituto é comumente tratado pela doutrina, mesmo necessitando de lei específica (de cada ente federativo – pertinente apenas a seus tributos), que o regulamente, sendo certo que esta normatização derivada de concreção não tem sido comum nos Entes Federativos Brasileiros, os quais, decerto, ainda não acederam ao imenso potencial do referido instituto.

Ademais, mesmo nas raras vezes em que existem leis regulamentadoras, nem sempre elas são editadas tratando a transação em sentido idêntico ao que prevê o CTN. A jurisprudência distingue os institutos da transação, que é modalidade de extinção do crédito tributário (art. 156, III, do CTN), e do parcelamento, que é modalidade de suspensão do crédito tributário (art. 151, VI, do CTN).

Nesse sentido, ilustra-se a seguir com uma breve análise de julgamento do Superior Tribunal de Justiça a respeito do assunto. Com efeito, em decisão recente, no sentido de demonstrar que ambos os institutos não se confundem, destaca-se o entendimento da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça que, em decisão unânime, deu provimento a Recurso Especial interposto pelo

Estado do Mato Grosso do Sul contra acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça daquele Estado, alegando contrariedade e interpretação divergente do art. 26, § 2º, do Código de Processo Civil.

No caso em tela, o Estado do Mato Grosso do Sul alega que não houve transação, e sim o pagamento da dívida mediante benesses instituídas em lei estadual, o que levou o Superior Tribunal de Justiça a fixar honorários advocatícios diante da não configuração do instituto em comento – o que deixou cristalino que o instituto da transação foi utilizado em confusão com o instituto do parcelamento, o qual tem outra natureza e outros efeitos tributários-, senão vejamos, in literis:

Ementa: PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. EXTINÇÃO DO PROCESSO EM VIRTUDE DE ADESÃO DO CONTRIBUINTE A PROGRAMA DE PARCELAMENTO OU PAGAMENTO À VISTA DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS. TRANSAÇÃO NÃO-CONFIGURADA. CONDENAÇÃO EM HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. CABIMENTO.

1. A adesão do contribuinte a programa instituído por lei para fins de parcelamento ou pagamento à vista de créditos tributários não configura transação, pois o Código Civil só permite a transação quanto a direitos patrimoniais de caráter privado (art. 841). Se recair sobre direitos contestados em juízo, a transação será feita por escritura pública, ou por termo nos autos, assinado pelos transigentes e homologado pelo juiz (art. 842). De acordo com o Código Tributário Nacional, a lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e consequente extinção de crédito tributário (art. 156, III, c/c art. 171). A lei indicará, ainda, a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso (art. 171, parágrafo único). Por não se tratar de transação, não se aplica ao caso o § 2º do art. 26 do Código de Processo Civil, segundo o qual, *“havendo transação e nada tendo as partes disposto quanto às despesas, estas serão divididas igualmente”*.

2. Em se tratando de extinção do processo em virtude de adesão a parcelamento, a incidência ou não da verba honorária deve ser examinada caso a caso, à luz da legislação processual própria. Por exemplo, em se tratando de mandado de segurança, é indevida a condenação em honorários advocatícios, nos termos do art. 25 da Lei nº. 12.016/2009 e em conformidade com as Súmulas n.º 512 do STF e 105 do STJ. Por sua vez, em embargos à execução fiscal de créditos da União, não cabe a condenação em honorários advocatícios porque já incluído no débito consolidado o encargo do Decreto-lei nº. 1.025/69, nele compreendidos os honorários, consoante enuncia a Súmula nº. 168 do extinto TFR. Já em ação desconstitutiva, ação declaratória negativa, ou em embargos à exe-

cução nos quais não se aplica o Decreto-Lei nº. 1.025/69, a verba honorária será cabível nos termos do art. 26, caput, do Código de Processo Civil. Nesse sentido, aliás, são os seguintes precedentes da Primeira Seção: EREsp 475.820/PR, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 15.12.2003, p. 175; EREsp 426.370/RS, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 22.3.2004; p. 189.

3. Esta Turma, ao julgar o REsp 884.071/GO, sob a relatoria da Ministra Eliana Calmon, enfrentou situação semelhante à dos presentes autos, ocasião em que decidiu serem devidos os honorários advocatícios em sede de embargos à execução, independente da condenação em honorários na execução fiscal. Essa tese fixou-se após o julgamento dos EREsp 81.755/SC, pela Corte Especial, e vem sendo aplicada desde então. 4. Recurso especial provido (sem grifos na origem) (BRASIL, 2011-F)⁴⁰.

O festejado doutrinador Leandro Paulsen⁴¹ em adição, sublinha que a transação não pode ser confundida com o parcelamento da dívida, isso ocorre porque este último, além de não extinguir o crédito (por ser simples hipótese de suspensão do crédito), no acordo de parcelamento não há previsão acerca de qualquer concessão mútua, estando prevista apenas a divisão do crédito em prestações cujo adimplemento seja periódico, e nos estritos termos da lei instituidora⁴².

Por sinal, nestes mesmos termos é decisão emanada da Segunda Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, proveniente de ação originária da Comarca de São Leopoldo, que deu provimento de forma unânime à Apelação Cível nº 70030532469 da qual é apelante o Município de São Leopoldo.

Tal apelação fora interposta contra sentença que determinou a extinção da Execução Fiscal, que aquele move contra particular, por entender que pedido de parcelamento implica novação ou transação.

Ementa: DIREITO TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO CÍVEL. EXTINÇÃO DO FEITO EXECUTIVO, COM BAIXA NA DISTRIBUIÇÃO, EM FACE DE MORATÓRIA SOB CUMPRIMENTO: IMPOSSIBILIDADE. À vista do disposto no inciso I do art. 151 do Código Tributário Nacional a concessão de moratória (parcelamento) apenas suspende a exigibilidade do crédito tributário, sem implicar novação ou transação, devendo, portanto, os autos permanecer em Cartório, administrativamente arquivados, aguardando pedido de extinção pelo integral cumprimento do pacto ou, então, de prosseguimento da execução, para o caso de descumprimento, nada impedindo, contudo, que as condições da ação sejam examinadas de ofício para ver se efetivamente o feito comporta prosseguimento, como, entre outras, a consumação de prescrição e o preenchimento dos requisitos legais da Certidão de Dívida Ativa (CDA) (sem grifos na origem) (RIO GRANDE DO SUL, 2011-A).

Alfim, esse ponto é um dos principais equívocos em leis que, atualmente, apresentam a possibilidade de transacionar o crédito tributário, já que fundam por

tratar de tal meio extintivo como mera negociação, diga-se como um acordo que poderia ser materializado por meio de um parcelamento, o que é incompatível com a previsão contida no CTN.

Entendimento compatível com a noção doutrinariamente aceita e prevista no CTN é ilustrado pelo julgado do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, em que a Vigésima Primeira Câmara Cível concluiu pelo descabimento da fixação de honorários advocatícios, já que convencionado no termo de transação, regulamentado por lei específica. Os julgadores entenderam que, em virtude desse acordo, os honorários advocatícios acabam por integrar o requisito “concessões mútuas”, que é indissociável do conceito de transação. Assim, por maioria, foi provido o Agravo de Instrumento nº 70029192267, proveniente da Comarca de Porto Alegre, interposto por Sogenalda Sociedade de Gêneros Alimentícios, tendo como agravado o Estado do Rio Grande do Sul, senão vejamos, in *litteris*:

Ementa: AGRAVO DE INSTRUMENTO. tributário. AÇÃO DECLARATÓRIA DE INEXISTÊNCIA DE DÉBITO FISCAL. ADESÃO AO REFAZ/RS. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. DUPLA EXIGÊNCIA. DESCABIMENTO.

A adesão ao REFAZ/RS afeiçoa-se à transação pelo que importa extinguir o litígio mediante concessões recíprocas - de um lado o pagamento do tributo, de outro, a remissão da multa e a redução dos juros (art. 171 do CTN).

Como a transação faz cessar a instância, não há de se falar em vencedor ou vencido, para o efeito de sucumbência, tudo se exaurindo, no caso, na forma e no teor da lei, por se tratar de crédito público e indisponível.

Por isso que sobre indevida, importa dupla exigência a verba honorária, a par de ir contra o propósito do programa que outorga benefício em troca de extinção do litígio e do pronto pagamento do tributo (sem grifos na origem) (RIO GRANDE DO SUL, 2011-B).

Para tanto, pode-se depreender que a adesão aos programas de arrecadação importa em transação quando resulta em concessões concomitantes do sujeito ativo e passivo do crédito tributário, diga-se o pagamento pelo sujeito passivo e não apenas o parcelamento do débito. Compreendidos tais aspectos relevantes da utilização da transação tributária, é oportuno verificar os pontos controversos que emanam dos projetos de lei em exame.

3.3 A ampliação do instituto da transação tributária

Para se configurar o instituto da transação tributária, é imprescindível que estejam presentes alguns requisitos, tais como a existência de relações jurídicas controvertidas, interesse das partes em acordar no sentido de extinguir as dúvidas, e concessões de ambas as partes para que esse acordo possa ocorrer, bem

como, no caso da transação tributária, ser um crédito tributário regularmente instituído o objeto da negociação.

Interpretando o art. 171 do CTN, Paulo de Barros Carvalho⁴³ observa que, na transação de cunho tributário, além destes requisitos, é necessária a existência de lei que a autorize e indique a autoridade competente para efetivá-la.

Sacha Calmon Navarro Coêlho⁴⁴ assinala que “pelo sistema do CTN, portanto, a transação só pode ser terminativa do litígio, afastada a modalidade preventiva.”

Enfim, a verdade é que a questão do cabimento da transação apenas quando da existência de litígio é entendimento predominante na doutrina, residindo a discussão subjacente tão-somente a respeito da necessidade de estar essa controvérsia deduzida judicialmente ou apenas em âmbito administrativo.

Nesses termos, colhe-se dos ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho⁴⁵ que:

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

Bernardo Ribeiro de Moraes⁴⁶ menciona que transigir em matéria tributária apenas é possível quando já existe lide judicial instaurada:

Assim, verifica-se que a transação tem por objeto exclusivamente a terminação de litígio e o não litígio, dúvida ou controvérsia (como é no direito privado). Como litígio somente existe em processo contencioso, onde existe formação de juízo para a apreciação da causa, a transação somente pode ser realizada em processos judiciais.

Deveras, em que pese existirem entendimentos divergentes, uma das discussões acerca dos projetos de leis reside justamente na possibilidade de transacionar o crédito tributário administrativamente ou seja, antes de ser suscitada a controvérsia na via judicial. Tal embate decorre da previsão do artigo 15, inciso IV, do projeto de Lei nº 5.082/2009, que admite a transação em via administrativa, propondo as seguintes modalidades:

Art. 15. São modalidades de transação para os fins desta Lei: I - transação em processo judicial; II - transação em insolvência civil, recuperação judicial e falência; III - transação por recuperação tributária; IV - transação administrativa por adesão (BRASIL, 2011-G).

Ora, não obstante a ilustre dicção de parcela tão significativa da doutrina, não nos parece adequado entender que somente cabe transação tributária se houver “litígio judicial”, uma vez que não há menção expressa da natureza judicial do litígio nos artigos do Código Tributário Nacional que regulamentam o instituto (artigos 156, inciso III, e 171) e, ainda, não seria razoável exigir que o litígio administrativo naturalmente decorrido do não pagamento do tributo tivesse de ser judicializado para, só depois, ser objeto de transação tributária, uma vez que tal entendimento seria contrário ao direito fundamental à celeridade processual administrativa (artigo 5º, inciso LXXVIII, da Constituição da República).

Sobremais, mais polêmica ainda é a previsão contida no PLC nº 469/2009, que inova de forma a permitir que a utilização da transação vá além da hipótese de litígio já instaurado (na esfera administrativa ou judicial), permitindo-a também na composição de conflitos, o que implica admitir a transação em modalidade “preventiva”. Tal projeto pretende alterar o art. 171 do CTN dispondo sua nova redação da seguinte forma:

Artigo 171 - A lei, geral ou específica, pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que importe em composição de conflito ou de litígio, visando à extinção de crédito tributário.

Parágrafo único. A lei indicará a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso, podendo prever hipóteses de delegação (BRASIL, 2011 - H).

Embora os defensores do projeto de lei ordinária que trata da transação afirmem que ela apenas regulamenta a previsão já contida no CTN, tramita com ele um projeto de Lei Complementar que visa a alterar o dispositivo 171 do CTN para tratar da transação de forma mais ampla, não apenas com a finalidade de extinguir litígios mas também de evitá-los, o que importa em ampliar a finalidade deste instituto, incluindo também a solução de controvérsias em âmbito administrativo⁴⁷.

Ao comentar a proposta de redação do art. 171 do CTN, Arnaldo Godoy⁴⁸ explana:

Estruturalmente, cotejando-se a redação proposta com a redação atual, ambas do art. 171 do CTN, verifica-se que: a) ter-se-á doravante lei geral ou específica, que facultarão a transação; b) não mais se exige o implemento de concessões mútuas; c) substitui-se o objetivo de se alcançar determinação de litígio em composição de conflito ou litígio (grifado na origem).

Tal projeto admitiria, portanto, a modalidade “preventiva” da transação o que grande parte da doutrina considera incompatível com o próprio conceito “vinculado” de tributo adotado pelo CTN. Nestes moldes, Luiz Felipe Silveira Difini⁴⁹ ensina que:

Por derradeiro, em direito civil, as partes podem celebrar transações para prevenir ou terminar litígios. Em direito tributário, nos termos do art. 170, caput, do CTN, a lei ordinária só pode autorizá-las para terminar litígios: não há lugar para transação preventiva (para prevenir litígios), que realmente parece incompatível com o caráter vinculado dos atos administrativos de exigência de tributo (grifado na origem).

Sob esse aspecto, entendemos que há razão na parcela da doutrina que entende ser impossível a transação “preventiva” em matéria tributária; com efeito, para haver transação fiscal é necessário que exista o objeto exacional a ser objeto da negociação; em outras palavras, somente seria possível a transação tributária se esta fosse dirimente de conflito já instaurado, com objeto próprio.

Qualquer outro raciocínio levaria à inadequada conclusão de ser possível fazer um acordo a respeito de um possível e futuro “fato gerador presumido”, o qual, não obstante mencionado no artigo 150, § 7º, da Constituição da República, jamais poderia ser utilizado no caso da transação “preventiva”, pois a norma constitucional acima mencionada exige que a “lei” estabeleça a obrigação tributária futura – comumente usada na metodologia da substituição tributária – e o projeto de lei complementar permitiria à Administração Tributária decidir sobre “obrigações tributárias futuras”, antes da subsunção do fato gerador à norma-matriz de incidência, algo que, inevitavelmente, malferirá o próprio princípio da legalidade tributária.

Alfim, entendemos que o instituto da transação não deve ser trazido de forma acrítica do direito privado ao direito tributário, até mesmo porque os artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional permitem a concessão de efeitos fiscais próprios aos institutos do direito civil utilizados no direito fiscal, e tal mecanismo nos parece inteiramente adequado no caso da vedação da transação “preventiva”, a qual daria à Administração Tributária um poder sobre o futuro econômico do contribuinte, algo que nem o legislador ousou realizar, pois o tributo somente pode ser cobrado “depois” da incidência normativa no fato subsumido à hipótese de incidência.

Outra mudança advinda com a redação do PLC 469/2009 diz respeito à possibilidade de cada Ente Federativo regular a transação por intermédio de lei geral, o que acabaria por facilitar sua implementação e o seu uso no cotidiano fiscal.

Nesse sentido, há parcela da doutrina que se opõe a esta metodologia de permitir aos Entes Federativos realizar transação com lei genérica; com efeito, embora o projeto tenha como foco a redução de ocorrências de litígios na aplicação da norma tributária, veiculada por meio de uma nova forma de interação entre sujeito ativo e sujeito passivo consistente na possibilidade de composição de conflitos, a proposta deve ser minuciosamente analisada, isso porque, sendo a transação uma forma alternativa de resolução de conflitos deve ser regulamentada por meio de lei específica e não por meio de uma lei geral¹⁵⁰¹.

Deveras, o projeto de lei complementar em epígrafe estipula a possibilidade da transação ser regulamentada de forma genérica em relação aos tributos de competência de cada ente federativo, e o epígrafado projeto de lei ordinária foi confeccionado sob o pálio dessa nova perspectiva.

Sobre este tópico, entendemos que o projeto de lei complementar nada produz de inadequado ao permitir ao legislador ordinário decidir pelo uso de norma geral ou específica a respeito da transação, mas, por evidente, é necessário aprovar tal modificação legislativa no artigo 171 do Código Tributário Nacional antes de aprovar qualquer lei ordinária geral sobre transação.

Ainda, é necessário ressaltar que a lei geral sobre a transação deve ser cuidadosamente pontuada e produzida no sentido de estipular os critérios objetivos para a realização da transação pela Administração Tributária, sob pena de permitir demasiada e inconstitucional discricionariedade aos agentes fiscais, conforme se aventará no tópico adiante.

Com efeito, a evidente ampliação do instituto da transação dentro do direito tributário enfatiza a necessidade de se proceder a análise acerca dos limites e necessidades que os princípios jurídicos impõem na utilização desse instituto, e ao final traçar um raciocínio acerca da (in)viabilidade de sua ampliação como forma de extinção do crédito tributário.

3.4 Os limites principiológicos inerentes à Administração Tributária e as novas proposições normativas sobre a transação fiscal

Conforme anteriormente citado, os limites constitucionais impostos à Administração Pública, na forma de princípios são os mesmos que devem ser observados pelos agentes fiscais incumbidos de desempenhar atividades de cunho administrativo na fiscalização, gestão e arrecadação de tributos.

Desta feita, os princípios elencados no art. 37 da CRFB, em especial a legalidade e a eficiência, bem como, e principalmente, o primado da Supremacia e Indisponibilidade, devem ser observados pelo agente da administração tributária quando do desempenho de suas funções.

Embora exista a previsão de transacionar, expressa no Código Tributário Nacional, não raras vezes ocorre dúvida e, inclusive certa resistência quando da utilização desse instituto em matéria tributária. Essa resistência ocorre em virtude de tratar-se de um instituto de direito privado a ser aplicado em direito público, como bem assevera Flávio Romero de Oliveira Castro Lessa⁵²:

A finalidade aqui é apenas instigar o debate, com um equacionamento da problemática para, ao final, ser possível se lançar de forma racional um posicionamento deste articulista acerca da (in) viabilidade da utilização do instituto da transação no direito tributário, considerando se tratar de um instituto de gênese nitidamente privatista, que pressupõe um exercício da autonomia da vontade e o manejo de direitos e bens disponíveis;

sem olvidar, entretanto, que o direito tributário (ambiente aonde se pretende investigar a possibilidade de haver transação) é ramo do direito público, que, sabidamente, pressupõe a existência de direitos indisponíveis.

O conceito de transação, admitido pacificamente na doutrina, pressupõe como elemento essencial para sua caracterização, a ocorrência de concessões de “ambas as partes” para que venha a ocorrer a transigência e a conseqüente extinção do crédito tributário. Desse modo, a dificuldade de utilização da transação é observada a partir da análise dos princípios norteadores da atividade pública em virtude de que, especialmente o princípio da impessoalidade, se contrapõe aos termos de um instituto de natureza privatista, já que sempre residirá um ponto de subjetividade a respeito do que é interessante transacionar e se está em consonância com o interesse público⁵³

Nestes moldes, é essencial proceder ao estudo dos limites que os princípios anteriormente estudados impõem ao uso desse instituto, de gênese nitidamente privatista, numa esfera do direito público, que, por natureza, pressupõe a existência de direitos indisponíveis, motivo pelo qual se deve ter enorme cuidado para evitar que a discricionariedade se transforme em arbitrariedade indesejável.

3.4.1 A transação e os princípios norteadores da Administração Tributária

A possibilidade de extinção do crédito tributário por meio de um instituto como a transação confere margem para contradições ao passo que infere a obrigatoriedade da cobrança do tributo e a possibilidade de um acordo para resolver a pretensão resistida pelo sujeito que tem o dever legal de efetuar esse pagamento. O princípio da legalidade nos termos já estudados emana da necessidade de limitar o poder estatal, impondo a estrita observância da lei como requisito de validade da atividade administrativa.

Roque Antônio Carrazza⁵⁴ elucida:

O Estado de Direito limita os poderes públicos, isto é, concretiza-se numa proibição de agir em desfavor das pessoas. Por isso, nele, para a melhor defesa dos direitos individuais, sociais, coletivos e difusos, a Constituição vincula não só o administrador e o juiz, mas o próprio legislador. De fato, tais direitos são protegidos também diante da lei, que deve se ajustar aos preceitos constitucionais. A garantia disso está no controle da constitucionalidade, que, na maioria dos ordenamentos jurídicos, é levado a efeito pelo Poder Judiciário.

Nesta seara, os juízos de conveniência e oportunidade bem como os excessos e as arbitrariedades não são permitidos.

A obrigação tributária é uma obrigação de direito público e, dessa forma, a autoridade administrativa não está autorizada a fazer concessões, pois, ao contrário do que ocorre no direito privado

em que a vontade das partes é lei, no campo do direito público o lícito e o jurídico não se negociam.⁵⁵

No anteprojeto da Lei Ordinária Federal cujo objeto é a Transação Tributária “geral”, há dispositivos que albergam prerrogativas de alta discricionariedade, como é o caso do § único do seu art. 1º, *in verbis*:

Art. 1: Parágrafo único. Em qualquer das modalidades de transação de que trata esta Lei, a Fazenda Nacional poderá, em juízo de conveniência e oportunidade, obedecidos os dispositivos desta Lei, celebrar transação, sempre que motivadamente entender que atende ao interesse público (BRASIL, 2011-G).

Do mesmo modo pode depreender-se do § 4 do artigo 19, que propõe a seguinte redação:

Art. 19: A autoridade administrativa competente pode admitir ou recusar a proposta de transação, bem como aceitar ou não as concessões apresentadas pelo sujeito passivo, em decisão cuja motivação poderá ser na forma do § 1º do art. 50 da Lei no 9.784, de 1999 (BRASIL, 2011-G).

Comentando tais dispositivos Tatiana Abranches⁵⁶ assevera que o princípio da legalidade bem como a vinculação do ato administrativo de que resulta o tributo devem regulamentar a transação de forma a estabelecer que a obrigação tributária decorra diretamente da lei, sem qualquer ligação com a vontade da Administração Pública ou mesmo do contribuinte.

Assim, o princípio da legalidade vincula a autoridade administrativa, não permitindo àquela negociar com o sujeito passivo os termos de dispensa ou redução de tributo⁵⁷⁵⁸.

De outro norte, Tiago Severini⁵⁹ expõe que a utilização da transação é bastante relevante e conveniente já que atenuaria a sobrecarga do Judiciário, operando-se como algo interessante para o contribuinte em virtude das divergências interpretativas acerca da legislação tributária, de uma parte ou de outra.

A controvérsia albergada por esses dispositivos reside na possibilidade de o agente fazendário exercer “juízo de conveniência e oportunidade” bem como de “aceitar ou não” a transação nos termos dos artigos acima propostos, sob o argumento de conferir discricionariedade demasiada àquele, o que acarretaria a malferição do princípio constitucional da impessoalidade.

A atividade administrativa tributária plenamente vinculada está prevista no próprio CTN (arts. 3º e 142) e, portanto, é noção incompatível com qualquer discricionariedade que advenha de apreciações de conveniência ou oportunidade por parte do agente responsável pelo seu cumprimento. Ademais, tal discricionariedade é contrária ao próprio conceito de tributo, nos termos em que é definido pelo CTN, no que a concessão de margem à autoridade administrativa para emitir juízos de conveniência e oportunidade na cobrança do tributo acabaria por fazer

deste um instrumento útil para a consecução de ajustes políticos.⁶⁰

Conforme salienta Tatiana Abranches⁶¹ “A discricionariedade da autoridade administrativa, além de ferir o princípio da plena vinculação à lei, deixa margem ao tratamento desigual dos contribuintes.”

De outro norte, Cidinei Chatt⁶² (2011) explica que não se evidencia nenhuma malfeição ao princípio da legalidade ao passo que o agente administrativo apenas estaria cumprindo uma prerrogativa atribuída pela lei, o que apenas viabiliza o que já está previsto no CTN.

Os doutrinadores compartilham o entendimento de que o ponto principal que deve ser observado e considerado ao realizar a transação é o atendimento ao Princípio da Supremacia e Indisponibilidade do Interesse Público, ao passo que a possibilidade da inobservância desse princípio é o principal argumento dos juristas contrários à aplicação da transação.

Godoy⁶³ defende a transação como meio hábil para conferir celeridade ao procedimento de arrecadação dos tributos devidos ao Estado, uma vez que a previsão contida no Projeto de Lei 5.082/2009 diz respeito à negociação de multa, juros de mora e encargos sucumbênciais e não especificamente ao montante do tributo devido.

Tatiana Abranches⁶⁴ enuncia que o Estado está adstrito ao cumprimento de uma série de princípios constitucionais, dentre eles a indisponibilidade dos bens públicos. Desse modo, para que o Estado, enquanto sujeito ativo da obrigação tributária, possa adentrar ao regime de concessões mútuas deve haver norma autorizativa. No entanto, pode-se ressaltar que o art. 171 do CTN já menciona a possibilidade de existirem concessões mútuas. Em virtude disso, os interesses antagônicos que norteiam a aprovação do projeto de lei são regidos, de um lado, pela implementação do Princípio da Eficiência em virtude de que o procedimento elencado pelo Projeto de Lei 5.082/2009 tornaria mais célere e eficaz a arrecadação, de outro pelo Princípio da Supremacia do Interesse Público.

O propósito da análise dos Princípios da Supremacia do Interesse Público sobre o Privado e o da Eficiência, é que, para transigir, a Indisponibilidade do Interesse Público contrapõe-se à Eficiência, motivo pelo qual deve haver uma adequação entre tais valores.

Por oportuno, ressalta-se que eficiência econômica não é unívoca de eficiência administrativa. Assim, Marçal Justen Filho⁶⁵ esclarece:

Quando se afirma que a atividade estatal é norteada pelo princípio da eficiência, não se impõe a subordinação da atividade administrativa à racionalidade econômica, norteada pela busca do lucro e da acumulação da riqueza. [...] A atividade da Administração pública é norteada por uma pluralidade de princípios, todos os quais devem ser realizados de modo conjunto e com a maior intensidade possível. Veda-se o desperdício econômico

precisamente porque a otimização dos recursos propicia realização mais rápida e mais ampla dos encargos estatais. Quando houver incompatibilidade entre a eficiência econômica e certos valores fundamentais, deverá adotar-se a solução que preserve ao máximo todos os valores em conflito, mesmo que tal signifique uma redução da eficiência econômica.

Das lições do autor se pode depreender que a eficiência objetivada pela Administração Pública pressupõe sua ponderação com valores como o interesse público, o que deve prevalecer mesmo em situações que possam acarretar menor montante de arrecadação.

O exposto remete para o que destaca Ingo Sarlet⁶⁶ sobre a vinculação da Administração Pública aos direitos fundamentais:

O que importa, neste contexto, é frisar a necessidade de os órgãos públicos observarem nas suas decisões os parâmetros contidos na ordem de valores da Constituição, especialmente dos direitos fundamentais, o que assume especial relevo na esfera da aplicação e interpretação de conceitos abertos e cláusulas gerais, assim como no exercício da atividade discricionária.

Por sua vez, Hugo de Brito Machado⁶⁷ é favorável à realização da transação, nos moldes em que é aplicada atualmente:

Para aceitarmos a transação no Direito Tributário, realmente, basta entendermos que o tributo, como os bens públicos em geral, é patrimônio do Estado. Indisponível na atividade administrativa, no sentido de que na prática ordinária dos atos administrativos a autoridade dele não dispõe. Disponível, porém, para o Estado, no sentido de que este, titular do patrimônio, dele pode normalmente dispor, desde que atuando pelos meios adequados para a proteção do interesse público, vale dizer, atuando pela via legislativa, e para a realização dos fins públicos. Em algumas situações é mais conveniente para o interesse público transigir e extinguir o litígio do que levar este até a última instância, com a possibilidade de restar a Fazenda Pública a final vencida. Daí a possibilidade de transação. Em casos estabelecidos na lei, naturalmente, e realizada pela autoridade à qual a lei atribuiu especial competência para esse fim.

No entanto, ao comentar os projetos de lei em exame, o mesmo autor descreve que a discricionariedade conferida à Administração Tributária, por meio deles, além de malferir o princípio da legalidade, acaba por viabilizar práticas corruptas, o que evidencia contrariedade ao interesse público. Em termos, o tributo poderá ser utilizado como meio de se obter vantagens e favores políticos o que é incompatível com o conceito de impessoalidade. Quanto ao argumento que infere a transação como instrumento mais adequado e célere do que uma decisão judicial, verifica-se que as relações desse cunho devem estar permeadas pelo princípio da legalidade, sem margem de discricionariedade, sob pena de acometimento de abusos.⁶⁸

Rebatendo a tese contra a utilização da transação Tiago Severini⁶⁹ defende a relativização de certos conceitos, passando a admitir a disponibilidade do poder de tributar para o agente administrativo que o fará nos estritos limites previstos pela lei e não de forma discricionária, asseverando que este deverá realizar a transação quando esta revelar-se mais interessante ao alcance do interesse público.

A morosidade na resolução dos litígios tributários deve ser minimizada por outros meios, até porque os litígios são inevitáveis. Dizer-se que a possibilidade de transação resolve este problema é um verdadeiro sofisma, pois “as sociedades empresárias que honram pontualmente suas obrigações fiscais” provavelmente dela não necessitarão, e aquelas que “protraem no tempo o pagamento dos tributos, por meio de discussões administrativas e judiciais meramente protelatórias”, certamente continuarão a agir dessa mesma forma. Por outro lado, se o problema é a demora na solução dos litígios, a solução para esse problema já existe, e está claramente posta no art. 171 do Código Tributário Nacional. Basta a transação para terminar o litígio (grifado na origem)⁷⁰.

Em suma, é necessário encontrar uma solução harmoniosa entre os princípios da impessoalidade e da supremacia do interesse público, de um flanco, e o da eficiência administrativa, de outro, a se encontrar critério objetivo que permita a eficiência buscada pelos projetos de lei no aperfeiçoamento e na regulamentação da transação e a consistência dos demais princípios constitucionais que regem a relação tributária e a própria atuação da Administração Tributária.

Com efeito, os projetos de lei já prescrevem expressamente que o agente fazendário deve observar e considerar o Princípio da Indisponibilidade do Interesse Público quando da realização da transação. No entanto, não há como ignorar totalmente o argumento contrário de que não há como transigir com o que pertence a todos os cidadãos, o que se constitui como óbice ao desfecho da transação fiscal⁷¹.

Desde que a lei estipule os critérios objetivos quanto: aos valores mínimos e máximos da transação; às hipóteses em que a transação seria expressamente vedada (como em situações em que existam indícios de sonegação, simulação, dolo ou fraude contra o Fisco); às conjunturas em que o Agente Fiscal poderia motivadamente recusar a proposta de transação administrativa, mesmo quando inexistentes hipóteses de vedação da transação; aos demais critérios objetivos a serem seguidos pela Administração Tributária para orientar a feita da transação fiscal; desde que esses cuidados mínimos com o interesse público fossem expressamente mencionados pelo legislador, nada haveria oponível ao uso deste relevante instituto, o qual, no entanto, não pode ser simplesmente liberado à discricionariedade e ao juízo de “oportunidade e conveniência” do agente fiscal, pois a ordem vigente, a doutrina e a jurisprudência, como já vimos, são uníssonas em ressoar a inexistência de

faculdade tributária no âmbito do gestor administrativo, até por imposição do princípio da boa-fé e da lealdade da Administração Pública.

Ademais, há um outro problema nos projetos de lei que deve ser devidamente aperfeiçoado: a ausência da presença obrigatória do advogado do contribuinte o coloca em situação de não isonomia com os agentes do Fisco, os quais estarão acompanhados dos Procuradores Fiscais, os quais, na condição de representantes da Fazenda Pública, não têm qualquer dever jurídico de defender os interesses dos contribuintes, o que poderia levar a hipóteses absurdas, tais como transações sobre valores já decaídos ou prescritos, remissão a legislação não vigente e, até mesmo, cobranças tributárias inteiramente ilegais e descabidas, aproximando a transação do perfeito arbítrio fiscal, ainda mais diante da legislação tributária brasileira, cujo caos e emaranho é conhecido, deixando o contribuinte, diante do agente fiscal, na transação, em situação de total abandono e hipossuficiência informativa e não isonômica, levando à necessidade de prever a presença compulsória do advogado privado, ou do defensor público, ou de um defensor dativo, para dar validade à transação tributária, sem que se retire do contribuinte a decisão final sobre fazer ou não a transação, garantindo-se, no entanto, a potencial defesa de seus interesses patrimoniais.

Em síntese, podemos assertar que é necessário aperfeiçoar os projetos de lei em pelo menos três pontos cruciais:

- a) a exclusão da transação “preventiva”, pois importaria em malferição ao princípio da legalidade tributária e ao artigo 150, § 7º, da CRFB, o qual exige “lei” e não “ato da Administração Tributária” para criar obrigação tributária futura para o contribuinte;
- b) o aperfeiçoamento da transação “administrativa” e “geral” prevista nos projetos, estipulando-se expressamente a necessidade da cominação de critérios objetivos para o legislador autorizar a realização da transação, em respeito aos princípios da supremacia e da indisponibilidade do interesse e do patrimônio público, da impessoalidade, da lealdade/boa-fé, da razoabilidade e da legalidade tributária e administrativa;
- c) o aperfeiçoamento da transação “administrativa” e “geral” prevista nos projetos, tornando obrigatória a presença de um advogado no âmbito da esfera do contribuinte, na defesa de seus interesses, e em reverência à isonomia e ao devido processo legal.

A realização de tais evoluções na redação do projeto propiciaria obter os resultados que se intentam nos projetos de leis, descritos nas respectivas exposições de motivos, ao mesmo passo em que se manteria incólume o plexo de limites jurídicos à Administração Tributária, que servem de proteção ao contribuinte.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A partir desta breve pesquisa, pela análise e síntese de idéias da doutrina e da jurisprudência que tratam do tema, foi possível inferir algumas questões, conforme se explica na sequência.

Ainda que o CTN albergue em seu art. 171 a possibilidade de se extinguir o litígio por meio da transação, a utilização desse instituto requer atenção especial quando de sua regulamentação no Direito Tributário, já que esse ramo de direito público pressupõe a existência de direitos indisponíveis.

Os projetos de lei que tramitam no Congresso Nacional preconizam uma significativa mudança no entendimento que se tem atualmente acerca de tal instituto. Não obstante a justificativa que o PL 5.082/2009 apenas viabiliza o que já é previsto pelo CTN resta claro que ele somente poderá ser aprovado com o PLC 469/2009 que evidencia a mudança, isso ocorre porque, se apenas regulamentasse a previsão já contida no art. 171 do CTN somente seria possível a transação por meio de Lei Específica e não de Lei Geral, à semelhança do projeto de lei ordinária em relevo.

Feita tal observação, cumpre ressaltar que o estágio atual de arrecadação no Brasil requer mecanismos que possam, de alguma forma, conferir celeridade ao procedimento de arrecadação bem como promovam o desafogo do Poder Judiciário que se depara com o número crescente de processos de Execução Fiscal. É nesse ponto que a transação ganha relevância.

Do mesmo modo, a transação, da forma como é tratada no PL 5.082/2009, infere dúvidas porque o tributo em seu conceito, admitido pelo CTN à justificativa de não conferir margem para discricionariedades ou interpretações doutrinárias diversas, prevê a atividade administrativa vinculada quando de sua cobrança, inadmitindo que sejam emitidos juízos de conveniência ou valor pelo agente incumbido de fazê-lo, sob pena de malferir os princípios que regem a Administração Tributária e, como consequência, incompatibilizar-se com objetivo precípua daquela.

Ponto a ser aperfeiçoado consiste na previsão de transação preventiva de litígio, contida no PLC 469/2009, pois, da maneira como foi feita, há malferição aos princípios da legalidade tributária e da reserva legal do fato gerador presumido (art. 150, § 7º, da CRFB), tornando inconstitucionais futura norma no mesmo sentido.

Ainda, no que diz respeito a esse dispositivo, seria mais coerente apenas regulamentar o que já está previsto no CTN, já que a transação é uma forma alternativa de extinção do crédito tributário, e da forma como é tratada, poderia tornar-se mais atrativa, no futuro, do que o próprio pagamento, que é a principal forma de extinção do crédito dessa natureza, estimulando-se a inadimplência fiscal pela “certeza” de um bom acordo posterior, o que seria frontalmente contrário ao interesse público.

Também, entende-se como aspecto a ser aperfeiçoado a ausência de isonomia entre as partes transacionantes, uma vez que não se previu a presença compulsória do defensor do contribuinte, a quem se garantiria a decisão final sobre fazer ou não a transação, uma vez esclarecidos juridicamente os aspectos de seu interesse patrimonial.

Alfim, ao passo que a transação se traduz como uma necessidade, ela deve, sim, ser inserida como meio efetivo de resolução de conflitos que vise à extinção do crédito tributário.

No entanto, como tratada nos Projetos de Lei em exame, merece censura e aperfeiçoamento, já que os dispositivos, que são embasados com vistas a elucidar e, por consequência, tornar o procedimento de arrecadação mais célere, poderão vir a postergar ainda mais o adimplemento voluntário dos tributos, em virtude de constar ao contribuinte uma possibilidade futura de obter a concessão de um valor mais vantajoso por intermédio de transação cujos critérios atuais, por elasticamente discricionários, propiciaria favorecimentos políticos ilegais e outros comportamentos deviantes.

A saída mais razoável para a composição dos interesses públicos em jogo seria o aperfeiçoamento do projeto no âmbito legislativo, com a criação de critérios objetivos que orientem as decisões da autoridade fiscal sobre a oportunidade e a abrangência dos possíveis acordos administrativos ou judiciais referentes à transação, mantendo íntegro o princípio da legalidade tributária e a certeza do contribuinte de que os parâmetros decisórios não terão caráter pessoal, mas natureza institucional, orgânica e apolítica, bem como a adoção dos demais aperfeiçoamentos preteritamente debuxados.

Assim, a lei que facultar a transação deve estabelecer os exatos limites de crédito e as situações nas quais poderá ser realizada, com isso garantir-se-á o exercício administrativo das prerrogativas do Fisco dentro do ambiente limitado a que a ordem jurídica atual sujeita a Administração Tributária, com respeito aos princípios constitucionais, tributários e administrativos e com a garantia de preservação dos direitos fundamentais dos contribuintes.

REFERÊNCIAS

ABRANCHES, Tatiana Machado Dunshee de. Projeto de Lei nº 5.082/2009: Anteprojeto da Lei Geral de Transação em Matéria Tributária. **Portal do Comércio**. Disponível em: <<http://www.portaldocomercio.org.br/media/TT.DJ6.pdf>>. Acesso em: 14 set. 2011.

ALVES, Tiago Carneiro; COSTA, Tiago Durante da. In: **Análise dos dispositivos constitucionais da nova administração tributária**: pareceres. Brasília: Fenafisco, 2008.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

ÁVILA, Alexandre Rossato da Silva. **Curso de Direito Tributário**. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2007.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário, de acordo com a emenda constitucional n. 53, de 19-12-2006**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

BALEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. À luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Celso Bastos, 2002.

BRASIL. **Lei Federal nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**: Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 14 set. 2011.

_____. **Constituição da Republica Federativa do Brasil**, promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 14 set. 2011.

_____. **Lei Federal nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**: Institui o Código Civil. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 14 set. 2011.

_____. Poder Executivo. **Exposição de Motivos Interministerial nº 00204/2008**, Submete, em anexo, o anteprojeto de lei da Lei Geral de Transação em Matéria Tributária ao Excelentíssimo Senhor Presidente da República. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br>>. Acesso em: 14 set. 2011.

_____. Poder Executivo. **Exposição de motivos interministerial nº 187/2008**: Submete (em anexo) o anteprojeto de Lei Complementar que altera e acrescenta dispositivos da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional – CTN ao Excelentíssimo Senhor Presidente da República. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br>>. Acesso em: 14 set. 2011.

_____. **Superior Tribunal de Justiça**. Recurso Especial 1244347-MS (2011/0050368-5). Recorrente: Estado do Mato Grosso do Sul. Recorrido: Comaves Indústria e Comercio de Alimentos Ltda. Relator: Min. Mauro Campbell Marques. Julgado em 14/04/2011. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em: 14 set. 2011.

_____. **Projeto de Lei nº 5.082/2009**: Dispõe sobre transação tributária, nas hipóteses que especifica, altera a legislação tributária e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 14 set. 2011.

_____. **Projeto de Lei Complementar nº 469/2009**: Altera e acrescenta dispositivos à Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 14 set. 2011.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4. ed. São

Paulo: Noeses, 2007.

CAIS, Cleide Previtali. **O processo Tributário**. 6. ed. São Paulo: RT, 2009.

CAMPOS, Dejalma de. **Direito Processual Tributário**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 22. ed. São Paulo: Malheiros: 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário: fundamentos constitucionais da tributação, classificação dos tributos, interpretação da legislação tributária, doutrina, prática e jurisprudência, atual. de acordo com as EC nº. 32, de 11/9/2001, e nº 33, de 11/12/2001**. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

CHAT, Cidinei. A Transação como Forma Alternativa de Solução de Conflito em Matéria Tributária. Clubjus. Disponível em: <<http://www.clubjus.com.br/?artigos&ver=2.32058>>.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

DENARI, Zelmo. **Curso de direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro: teoria geral das obrigações**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, v. 2

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 24. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

GASPARINI, Diógenes. **Direito Administrativo**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. A transação tributária e seus descontentes. **Valor Econômico**, out. 2008. Disponível em: <http://www3.pgfn.gov.br/assessoria-de-comunicacao/Entrevistas/a-transacao-tributaria-e-seus-descontentes/>>. Acesso em: 14 set. 2011.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

_____. **Sistema Tributário na Constituição de 1988**. 3. ed. Curitiba: Juruá, 2008.

JARACH, Dino. **O Fato Imponível: teoria geral do direito tributário substantivo**. 2. ed. rev. da tradução de Dejalma Campos. São Paulo: RT, 2004.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. 7. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2011.

- KFOURI JR, Anis. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2010.
- LESSA, Flávio Romero de Oliveira Castro. Breves considerações acerca da viabilidade de se utilizar a transação no Direito Tributário. Jusvi. Disponível em: <<http://jusvi.com/artigos/33827>>. Acesso em: 14 set. 2010.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.
- _____. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: Atlas, 2005, v. III.
- _____. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: Atlas, 2003, v. I
- MAFFINI, Rafael. **Direito Administrativo**. 3. ed. São Paulo: RT, 2009.
- MARINELA, Fernanda. **Direito Administrativo**. 4. ed. Niterói: Impetus, 2010.
- MEDAUAR, Odete. **Direito Administrativo Moderno**. 13. ed. São Paulo: RT, 2009.
- MEIRELES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.
- MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. **Princípios Gerais de Direito Administrativo**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, v. 1
- MESSA, Ana Flávia. Limites principiológicos da fiscalização tributária. **Revista tributária e de finanças públicas**, São Paulo, v. 16, n. 82, p. 37-43, set./out. 2008.
- MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 23. ed. – São Paulo: Atlas, 2008.
- MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2002.
- NETO, Inácio de Carvalho. **Extinção Indireta das Obrigações**. 3. ed. Curitiba: Juruá, 2005.
- PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.
- RIO GRANDE DO SUL, Tribunal de Justiça. **Apelação Cível nº 70030532469**. Apelante: Município de São Leopoldo. Apelado: Vitor Januário Zanella. Relator: Des. Roque Joaquim Volkweiss. Julgado em 24/06/2009. Disponível em: <www.tjrs.jus.br>. Acesso em: 14. set. 2011.
- _____. Tribunal de Justiça. **Agravo de Instrumento nº 70029192267**. Agravante: Sogenalda Sociedade de Gêneros Alimentícios Ltda. Agravado: Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Des. Marco Aurélio Heins. Julgado em 30/09/2009. Disponível em: <www.tjrs.jus.br>. Acesso em: 14. set. 2011.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais**. Porto Alegre: Livraria Editora do Advogado, 2004.

SEVERINI, Tiago. Transação em matéria tributária no direito brasileiro?. **Revista tributária e de finanças públicas**. São Paulo, v. 17, n. 88, p. 235-268, set./out. 2009.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

_____. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 34. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

USTRA, Octávio Teixeira Brillhante. Os limites na fiscalização tributária. **Revista tributária e de finanças públicas**, São Paulo, v. 11, n. 48, p. 176-195, jan./fev. 2003.

VENOSA, Silvio de Salvo. **Direito Civil: teoria geral das obrigações e teoria geral dos contratos**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

1 ALVES, Tiago Carneiro; COSTA, Tiago Durante da. In: *Análise dos dispositivos constitucionais da nova administração tributária: pareceres*. Brasília: Fenafisco, 2008, p. 24-26.

2 HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 477.

3 AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 507.

4 Artigo 37, inciso XXII, da Constituição da República: “Art. 37: (...) XXII - as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)”

5 Vide artigo 37, inciso XVIII, da Constituição da República.

6 Nesse sentido, Hugo de Brito Machado explicita a imbricação entre a competência tributária e a atividade administrativa de fiscalização tributária, in *literis*:

“a atribuição constitucional da competência tributária implica atribuição do poder de fiscalizar. Mas isso não é o bastante. O poder de fiscalizar é atribuído à entidade de direito público interno, vale dizer, à União, ao Estado, e ao Município. Há necessidade de norma definindo o órgão de cada uma dessas entidades, ao qual fica reservado o exercício do poder de fiscalizar. E ainda, há necessidade de norma definindo, em cada órgão competente para o exercício do poder de fiscalizar, a competência da autoridade para o desempenho dos atos de fiscalização. Tal como a capacidade é indispensável para a validade dos atos jurídicos em geral, a competência é requisito necessário para a validade dos atos administrativos, entre os quais os atos da Administração Tributária e, mais especificamente, os atos da fiscalização tributária” (MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Atlas, 2005, v. III, p. 744).

7 O artigo 2º da Lei Ordinária Federal nº 11.457/2007, a qual criou a Secretaria da Receita Federal do Brasil, estipula que lhe compete, além das atribuições já previstas em lei, “planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e das contribuições instituídas a título de substituição”.

8 Vide artigo 153, § 4º, inciso III, da Constituição da República.

9 Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal já decidiu pela exclusividade de atribuição de cobrança da dívida ativa da União por meio da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (vide julgamento do Recurso Extraordinário/RE nº 180144/RJ-RIO DE JANEIRO; Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO; Julgamento: 17/04/1998; Órgão Julgador: Segunda Turma), concomitante à decisão de que, embora juridicamente vedado criar “procuradoria geral ou especial

- da fazenda estadual”, a atribuição relativa à cobrança judicial da dívida ativa já inscrita é privativa da Procuradoria Geral do Estado (vide julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade/ADI nº 1679 MC/GO – GOIÁS; MEDIDA CAUTELAR NA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE; Relator: Min. NÉRI DA SILVEIRA; Julgamento: 01/10/1997 Órgão Julgador: Tribunal Pleno).
- 10 Na esfera do Distrito Federal, o artigo 111 da sua Lei Orgânica não menciona como atribuição da Procuradoria-Geral do Distrito Federal a apuração da liquidez e certeza e a futura da inscrição da dívida ativa, mas, opostamente, menciona expressamente tão-somente a representação judicial para a cobrança da dívida em que o Distrito Federal seja o credor, motivo pelo qual a Secretaria da Fazenda acumula as atribuições de cobrança administrativa do lançamento fiscal e realização da inscrição na dívida ativa.
- 11 Segundo entendimento do Supremo Tribunal Federal, embora as leis sobre a criação de tributos não sejam privativas do Poder Executivo, as leis de criação de órgãos e cargos públicos da Administração Tributária se submetem às exigências dos artigos 61, § 1º, inciso II, alínea “e” e 84, inciso II, da Constituição da República, motivo por que são leis de iniciativa privativa do poder executivo federal, estadual, distrital ou municipal [vide julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2405 MC/RS - item “III” da ementa, in verbis: “... III - Independência e Separação dos Poderes: processo legislativo: iniciativa das leis: competência privativa do Chefe do Executivo. Plausibilidade da alegação de inconstitucionalidade de expressões e dispositivos da lei estadual questionada, de iniciativa parlamentar, que dispõem sobre criação, estruturação e atribuições de órgãos específicos da Administração Pública, criação de cargos e funções públicos e estabelecimento de rotinas e procedimentos administrativos, que são de iniciativa reservada ao Chefe do Poder Executivo (CF, art. 61, § 1º, II, e), bem como dos que invadem competência privativa do Chefe do Executivo (CF, art. 84, II). Conseqüente deferimento da suspensão cautelar da eficácia de expressões e dispositivos da lei questionada”].
- 12 HARADA, op. cit., p. 478.
- 13 CAMPOS, Dejalma de. Direito Processual Tributário. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 19.
- 14 Importante frisar que o Superior Tribunal de Justiça entende ser lícito às entidades federativas criar obrigações acessórias até mesmo para pessoas físicas ou jurídicas que não estejam adstritas ao cumprimento das obrigações principais, desde que observados os princípios da razoabilidade e proporcionalidade: “Ementa: 1. O ente federado legislante pode instituir dever instrumental a ser observado pelas pessoas físicas ou jurídicas, a fim de viabilizar o exercício do poder-dever fiscalizador da Administração Tributária, ainda que o sujeito passivo da aludida “obrigação acessória” não seja contribuinte do tributo ou que inexistente, em tese, hipótese de incidência tributária, desde que observados os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade ínsitos no ordenamento jurídico (...) (REsp 1116792/PB, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 24/11/2010, DJe 14/12/2010. Disponível em: www.stj.gov.br. Acesso em 20 de outubro de 2011
- 15 É relevante mencionar que, eventualmente, o prazo prescricional tributário, o qual é em regra de cinco anos, contados da data de sua constituição definitiva, pode sofrer modificações em sua contagem casuística em decorrência das hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário (previstas no artigo 151 do Código Tributário Nacional) ou das situações legalmente previstas de interrupção da própria prescrição tributária (nos termos do artigo 174, parágrafo único, do Código Tributário Nacional). Nessas circunstâncias, o dever de conservação também irá ser estendido até o átimo em que efetivamente ocorra a prescrição.
- 16 Por expressa previsão legal do artigo 197, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, tal prerrogativa não abrange informações submetidas a dever legal de sigilo profissional, como existe em relação aos ministros confessionais, aos advogados, aos médicos e às instituições financeiras.
- 17 Segundo o artigo 202 do Códex Fiscal, sob pena de nulidade da inscrição, estas devem ser as informações obrigatórias a constarem na inscrição inscrição da dívida ativa, no seu termo e certidão:
- I - o nome do devedor e, sendo caso, o dos corresponsáveis (os quais somente poderão ser executados fiscalmente se constarem originariamente da inscrição, não tendo de ser necessariamente sócios da empresa – vide julgamento do HC 86.309-MS, Rel. Min. Maria Thereza de Assis Moura, julgado em 8/2/2011), bem como, sempre que possível, o domicílio ou a residência de um e de outros;
- II - a quantia devida e a maneira de calcular os juros de mora acrescidos;
- III - a origem e natureza do crédito tributário (crédito tributário originário de tributo ou de multa tributária), mencionada especificamente a disposição da lei federal, estadual, distrital ou municipal em que seja fundado;
- IV - a data em que foi inscrita;
- V - sendo caso, o número do processo administrativo de que se originar o crédito;

VI – inscrição em livro próprio e em folha de inscrição específica, a qual deverá ser expressamente indicada na Certidão da Dívida Ativa, a qual será utilizada como título executivo extrajudicial para fins de interposição da ação de execução fiscal.

Interpretando o artigo supra citado, colhe-se trecho da obra de MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 270:

O crédito tributário é levado à inscrição como dívida depois de definitivamente constituído. A inscrição não é ato de constituição do crédito tributário. Pressupõe, isto sim, que este se encontre regular e definitivamente constituído e, ainda, que se tenha esgotado o prazo fixado para seu pagamento.

A constituição em dívida ativa ocorre depois de esgotado o prazo fixado para o adimplemento do crédito de natureza tributária, por inércia do sujeito passivo. É visto como um ato de controle de legalidade, já que os profissionais legitimados podem, neste momento, impedir que créditos, já constituídos, eivados de vícios prossigam sem a devida revisão (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 577).

Paulo de Barros Carvalho (2008, p. 578) assevera que “a inscrição em dívida ativa tem por escopo a constituição unilateral do título executivo que servirá de base para a cobrança judicial dos créditos não pagos à Fazenda Pública.”

Ao ser inscrito em dívida ativa o débito tem por base o valor do tributo que deixou de ser pago, mas continuará a ter seu valor corrigido. Deste modo ao valor inscrito inicialmente serão sobrepostos os juros de mora (KFOURI JR, Anis. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 285).

Conforme se pode deprender dos ensinamentos alhures mencionados a constituição do crédito como dívida ativa da Fazenda Pública, atividade incumbida à Administração Tributária, representa um momento crucial uma vez que o crédito regularmente constituído e não adimplido pelo sujeito passivo transforma-se em título executivo extrajudicial, o que possibilita sua cobrança em via judicial por meio de especial processo jurisdicional de execução forçada, denominado como “execução fiscal”, nos termos da Lei Ordinária Federal nº 6.830/80.

- 18 O Superior Tribunal de Justiça acolhe o entendimento de que este preceptivo do CTN instituiu a figura do princípio da imutabilidade do lançamento tributário, o qual, “insculpido no artigo 145, do CTN, prenuncia que o poder-dever de autotutela da Administração Tributária, consubstanciado na possibilidade de revisão do ato administrativo constitutivo do crédito tributário, somente pode ser exercido nas hipóteses elencadas no artigo 149, do Codex Tributário, e desde que não ultimada a extinção do crédito pelo decurso do prazo decadencial quinquenal, em homenagem ao princípio da proteção à confiança do contribuinte (encartado no artigo 146) e no respeito ao ato jurídico perfeito” (REsp 1115501/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 10/11/2010, DJe 30/11/2010).
- 19 Sobre o lançamento por arbitramento, o Superior Tribunal de Justiça já assentou a respeito do artigo 33, § 6º, da Lei Ordinária Federal nº 8.212/91, o qual regulamenta o arbitramento no âmbito das contribuições sociais para a seguridade social, in verbis:
“Ementa: (...)”
29. Outrossim, a Administração Tributária pode proceder à aferição indireta ou arbitramento da base impositível do tributo, nas hipóteses enumeradas no artigo 148, do CTN, verbis: ‘Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.’
30. O artigo 33, § 6º, da Lei 8.212/91, determina que, ‘se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário’.
31. Destarte, a ausência de documentação que reflita, de maneira idônea, a realidade dos fatos, autoriza a autoridade fiscal a proceder à aferição indireta das contribuições sociais devidas, desde que observados os princípios da finalidade da lei, da razoabilidade, da proporcionalidade e da capacidade contribuinte, sendo certo, ainda, que a expedição de Ordens de Serviço a fim de regular o procedimento de arbitramento da base de cálculo, autorizada pela lei ordinária, não caracteriza ofensa ao princípio da legalidade tributária estrita (...).” (REsp 719.350/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 16/12/2010, DJe 21/02/2011).
- 20 Nesse sentido, a doutrina abalizada de Luiz Felipe Silveira Difini afirma, categórico:

- “Em face da supremacia do interesse público, consubstanciado na realização do crédito tributário, a lei concede a este especiais garantias e privilégios, mais extensos do que desfrutam os créditos dos particulares. Garantias são os meios jurídicos que cercam o direito do Estado receber os créditos tributários (por exemplo, a inoponibilidade a este dos ônus reais) e privilégios, a posição de superioridade do crédito tributário em relação aos demais (por exemplo, sua posição privilegiada na falência)” (DIFINI, 2005, p. 324).
- 21 O Superior Tribunal de Justiça tem entendimento no sentido de que a natureza do lançamento é realmente de constituição do crédito tributário, de tal modo que se cria uma “norma individual e concreta constitutiva do crédito tributário (lançamento tributário ou ato de formalização do próprio contribuinte)” (REsp 796.064/RJ, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/10/2008, DJe 10/11/2008. No mesmo sentido: AgRg nos EDcl no REsp 871152/SP; AgRg nos EDcl no REsp 901797/SP; EDcl no EDcl no AgRg no REsp 760100/SP; EDcl no AgRg nos EDcl no REsp 871152/SP. Ver também: REsp 855.917/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/11/2008, DJe 15/12/2008: o lançamento tributário é “veículo introdutor de norma individual e concreta constitutiva do crédito tributário”.
- Outrossim, ver: (AgRg no Ag 1070751/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 23/04/2009, DJe 03/06/2009: o lançamento é “compulsório” e a “única declaração unilateral constitutiva ipso jure do crédito tributário”.
- Também, neste último julgado epigrafado, o STJ entendeu que o autolancamento, efetuado pelo próprio contribuinte, inclusive, quando faz confissão de dívida por meio de declaração administrativa de rendimentos, também é hipótese de constituição válida em potencial do crédito tributário, motivo pelo qual se conta o prazo prescricional para a exigibilidade judicial dos valores confessados pelo contribuinte a partir da data em que este “autoconstituiu” o crédito tributário:
- “1. Lavrada a declaração de reconhecimento do débito, via Declaração de Rendimentos, constituindo o crédito tributário, remanesce ao Fisco o prazo quinquenal para a propositura da ação de exigibilidade da exação reconhecida.
- (...)
6. Relativamente ao valor declarado, a própria declaração de débito efetivada pelo contribuinte constitui o crédito tributário, prescindindo de ato de lançamento. Assim, podendo desde logo ser objeto de execução fiscal, tem-se que, nesta hipótese, não há que se falar em decadência, porquanto já constituído o crédito, mas tão-somente em prescrição para o ajuizamento da ação executiva.
7. A ausência da notificação revela que o fisco, “em potência” está analisando o quantum indicado pelo contribuinte, cujo montante resta incontroverso com a homologação tácita. “Diversa é a situação do contribuinte que paga e o fisco notifica aceitando o valor declarado, iniciando-se, a fortiori, desse termo, a prescrição da ação” (AgRg no Ag 1070751/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 23/04/2009, DJe 03/06/2009). Disponíveis em: www.stj.tjus.br. Acesso em 20 de outubro de 2011.
- 22 O Supremo Tribunal Federal denomina de “estatuto do contribuinte” o conjunto de normas constitucionais que servem de proteção ao contribuinte dos potenciais arbítrios do Poder de Tributar, senão vejamos, in *litteris*:
- “Ementa. (...) O ordenamento constitucional brasileiro, ao definir o estatuto dos contribuintes, instituiu, em favor dos sujeitos passivos que sofrem a ação fiscal dos entes estatais, expressiva garantia de ordem jurídica que limita, de modo significativo, o poder de tributar de que o Estado se acha investido (...)”. ADI 2551 MC-QO/MG - MINAS GERAIS. Disponível em: www.stj.gov.br. Acesso em 20 de outubro de 2011.
- 23 Consubstanciam proteções integrantes do Estatuto do Contribuinte, dentre outras garantias expressas ou tácitas à ordem constitucional ao contribuinte, a regras, princípios e imunidades tributárias que estão previstas nuclearmente – porém, não-exclusivamente – nos artigos 150, 151 e 152 da Constituição da República.
- 24 Podemos mencionar, dentre outros, como princípios constitucionais gerais que devem ser observados pela Administração Tributária, seja na normatização ou na operacionalização dos seus poderes: a dignidade da pessoa humana; o pluralismo; a cidadania; a livre iniciativa e o valor social do trabalho; a separação dos poderes; a soberania popular; a razoabilidade; a construção de uma sociedade justa livre e fraterna/solidária; e o Estado Democrático de Direito.
- Obviamente, não há falar em Administração Tributária atuando de forma válida e sem a observância desses princípios constitucionais gerais.
- Por menos curial que seja, é mais do que comum e freqüente a atuação do Fisco em total desacordo com um ou mais de tais princípios constitucionais gerais, tornando inválidas normas, atos administrativos e

iniciativas governamentais contrárias a tais postulados. Em face da restrição focal deste artigo, abrimos mão de tecer, neste âmbito, maiores considerações a respeito do assunto.

25 Os princípios da legalidade administrativa, da supremacia do interesse público, da indisponibilidade do patrimônio e do interesse público, da lealdade ou da boa-fé administrativa, da impessoalidade, da moralidade, da probidade e da publicidade, dentre outros.

26 Vide artigo 108, inciso III, do Código Tributário Nacional.

27 CARVALHO, op. cit., p. 64-65.

28 ALVES; COSTA, op. cit., p. 35.

29 MESSA, op. cit., p. 37-43.

30 Nesse diapasão, ver os seguintes trechos da seara das “transcrições” do Informativo STF 584), in verbis: “Administração Tributária - Submissão ao Regime das Liberdades Individuais - Prova Ilícita - Ilicitude por Derivação (Transcrições)

HC 103325-MC/RJ*

RELATOR: MIN. CELSO DE MELLO

DECISÃO: (...)

“ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA – FISCALIZAÇÃO – PODERES – NECESSÁRIO RESPEITO AOS DIREITOS E GARANTIAS INDIVIDUAIS DOS CONTRIBUINTE E DE TERCEIROS.

- Não são absolutos os poderes de que se acham investidos os órgãos e agentes da administração tributária, pois o Estado, em tema de tributação, inclusive em matéria de fiscalização tributária, está sujeito à observância de um complexo de direitos e prerrogativas que assistem, constitucionalmente, aos contribuintes e aos cidadãos em geral. Na realidade, os poderes do Estado encontram, nos direitos e garantias individuais, limites intransponíveis, cujo desrespeito pode caracterizar ilícito constitucional.

- A administração tributária, por isso mesmo, embora podendo muito, não pode tudo. É que, ao Estado, é somente lícito atuar, ‘respeitados os direitos individuais e nos termos da lei’ (CF, art. 145, § 1º), consideradas, sobretudo, e para esse específico efeito, as limitações jurídicas decorrentes do próprio sistema instituído pela Lei Fundamental, cuja eficácia – que prepondera sobre todos os órgãos e agentes fazendários – restringe-lhes o alcance do poder de que se acham investidos, especialmente quando exercido em face do contribuinte e dos cidadãos da República, que são titulares de garantias impregnadas de estatura constitucional e que, por tal razão, não podem ser transgredidas por aqueles que exercem a autoridade em nome do Estado.

A GARANTIA DA INVIOABILIDADE DOMICILIAR COMO LIMITAÇÃO CONSTITUCIONAL AO PODER DO ESTADO EM TEMA DE FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA – CONCEITO DE ‘CASA’ PARA EFEITO DE PROTEÇÃO CONSTITUCIONAL – AMPLITUDE DESSA NOÇÃO CONCEITUAL, QUE TAMBÉM COMPREENDE OS ESPAÇOS PRIVADOS NÃO ABERTOS AO PÚBLICO, ONDE ALGUÉM EXERCE ATIVIDADE PROFISSIONAL: NECESSIDADE, EM TAL HIPÓTESE, DE MANDADO JUDICIAL (CF, ART. 5º, XI).

- Para os fins da proteção jurídica a que se refere o art. 5º, XI, da Constituição da República, o conceito normativo de ‘casa’ revela-se abrangente e, por estender-se a qualquer compartimento privado não aberto ao público, onde alguém exerce profissão ou atividade (CP, art. 150, § 4º, III), compreende, observada essa específica limitação espacial (área interna não acessível ao público), os escritórios profissionais, inclusive os de contabilidade, ‘embora sem conexão com a casa de moradia propriamente dita’ (NELSON HUNGRIA). Doutrina. Precedentes.

- Sem que ocorra qualquer das situações excepcionais taxativamente previstas no texto constitucional (art. 5º, XI), nenhum agente público, ainda que vinculado à administração tributária do Estado, poderá, contra a vontade de quem de direito (‘invito domino’), ingressar, durante o dia, sem mandato judicial, em espaço privado não aberto ao público, onde alguém exerce sua atividade profissional, sob pena de a prova resultante da diligência de busca e apreensão assim executada reputar-se inadmissível, porque impregnada de ilicitude material. Doutrina. Precedentes específicos, em tema de fiscalização tributária, a propósito de escritórios de contabilidade (STF).

- O atributo da auto-executoriedade dos atos administrativos, que traduz expressão concretizadora do ‘privilégio do preálable’, não prevalece sobre a garantia constitucional da inviolabilidade domiciliar, ainda que se cuide de atividade exercida pelo Poder Público em sede de fiscalização tributária. (...)

Publique-se.

Brasília, 30 de março de 2010.

Ministro CELSO DE MELLO

Relator”.

Ainda, no julgamento do Habeas Corpus HC - 97567 (vide seção de “transcrições” do Informativo STF nº 574), entendeu-se que seria ilícito o Estado determinar escuta ambiental de escritório de advocacia, pois tal situação levaria ao descumprimento do direito fundamental à inviolabilidade domiciliar.

- 31 Vide decisão judicial no Informativo do Supremo Tribunal Federal nº 613:

“Quebra de sigilo bancário pela Receita Federal - 1

O Plenário, por maioria, proveu recurso extraordinário para afastar a possibilidade de a Receita Federal ter acesso direto a dados bancários da empresa recorrente. Na espécie, questionavam-se disposições legais que autorizariam a requisição e a utilização de informações bancárias pela referida entidade, diretamente às instituições financeiras, para instauração e instrução de processo administrativo fiscal (LC 105/2001, regulamentada pelo Decreto 3.724/2001). Inicialmente, salientou-se que a República Federativa do Brasil teria como fundamento a dignidade da pessoa humana (CF, art. 1º, III) e que a vida gregária pressuporia a segurança e a estabilidade, mas não a surpresa. Enfatizou-se, também, figurar no rol das garantias constitucionais a inviolabilidade do sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas (art. 5º, XII), bem como o acesso ao Poder Judiciário visando a afastar lesão ou ameaça de lesão a direito (art. 5º, XXXV). Aduziu-se, em seguida, que a regra seria assegurar a privacidade das correspondências, das comunicações telegráficas, de dados e telefônicas, sendo possível a mitigação por ordem judicial, para fins de investigação criminal ou de instrução processual penal. Observou-se que o motivo seria o de resguardar o cidadão de atos extravagantes que pudessem, de alguma forma, alcançá-lo na dignidade, de modo que o afastamento do sigilo apenas seria permitido mediante ato de órgão equidistante (Estado-juiz). Assinalou-se que idêntica premissa poderia ser assentada relativamente às comissões parlamentares de inquérito, consoante já afirmado pela jurisprudência do STF.

RE 389808/PR, rel. Min. Marco Aurélio, 15.12.2010. (RE-389808)

Quebra de sigilo bancário pela Receita Federal - 2

Asseverou-se que, na situação em apreço, estariam envolvidas questões referentes: 1) à supremacia da Constituição, tendo em conta que ato normativo abstrato autônomo haveria de respeitar o que nela se contém; 2) ao primado do Judiciário, porquanto não se poderia transferir a sua atuação, reservada com exclusividade por cláusula constitucional, a outros órgãos, sejam da Administração federal, estadual ou municipal e 3) à prerrogativa de foro, haja vista que seu detentor somente poderia ter o sigilo afastado ante a atuação fundamentada do órgão judiciário competente. Destacou-se, ademais, que a decretação da quebra do sigilo bancário não poderia converter-se em instrumento de indiscriminada e ordinária devassa da vida financeira das pessoas em geral e que inexistiria embaraço resultante do controle judicial prévio de tais pedidos. Reputou-se, assim, que os dispositivos legais atinentes ao sigilo de dados bancários mereceriam sempre interpretação harmônica com a Constituição. O Min. Marco Aurélio, relator, conferiu à legislação de regência interpretação conforme à Constituição, tendo como conflitante com esta a que implique afastamento do sigilo bancário do cidadão, pessoa natural ou jurídica, sem ordem emanada do Judiciário. (...)”

RE 389808/PR, rel. Min. Marco Aurélio, 15.12.2010. (RE-389808)

- 32 Vide: julgamento do Recurso Extraordinário nº 207946/MG. rel. orig. Min. Menezes Direito, rel. p/ o acórdão Min. Marco Aurélio, 20.5.2008.

- 33 Vide: julgamento da ADI 173/DF, rel. Min. Joaquim Barbosa, 25.9.2008. (ADI-173).

- 34 Vide (Informativo/STF nº 6050: julgamento da ADI 3952/DF, rel. Min. Joaquim Barbosa, 20 e 21.10.2010. (ADI-3952). “Considerou que a função extrafiscal da tributação não poderia afastar a efetividade da jurisdição, intimamente ligada ao direito fundamental ao devido processo legal de controle da validade das exações. De igual forma, rejeitou as assertivas segundo as quais o art. 2º, II, do Decreto-lei seria inconstitucional em qualquer de suas interpretações possíveis. Destacou, no ponto, que a proibição da sanção política não conferiria imunidade absoluta e imponderada, pois não serviria como uma espécie de salvo-conduto geral aos contribuintes que fazem da frívola impugnação de lançamentos tributários uma ferramenta de vantagem competitiva. Ter-se-ia, de um lado, o direito fundamental à livre atividade econômica lícita e o de acesso à jurisdição e, de outro, o direito à livre concorrência e o dever fundamental de pagar tributos. ADI 3952/DF, rel. Min. Joaquim Barbosa, 20 e 21.10.2010. (ADI-3952).

- 35 Em face das dimensões reduzidas deste labor, não se fará ao seu final a transcrição integral dos dois projetos de lei e das respectivas exposições oficiais de motivos que os justificam; mas, por outro lado, se remete à bibliografia final na qual consta o sítio eletrônico de onde tais informações poderão ser obtidas e aferidas.

- 36 Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo (2011, p. 11)

- 37 SEVERINI, Tiago. Transação em matéria tributária no direito brasileiro?. Revista tributária e de finanças públicas. São Paulo, v. 17, n. 88, p. 235-268, set./out. 2009, p. 241.

- 38 CASSONE, Vittorio. Direito Tributário: fundamentos constitucionais da tributação, classificação dos tributos, interpretação da legislação tributária, doutrina, prática e jurisprudência, atual. de acordo com as EC n.º 32, de 11/9/2001, e n.º 33, de 11/12/2001. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2002, p. 199
- 39 MORAES, Bernardo Ribeiro de. Compêndio de Direito Tributário. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 457.
- 40 Recurso Especial n.º 1244347-MS (2011/0050368-5). Recorrente: Estado do Mato Grosso do Sul. Recorrido: Comaves Indústria e Comércio de Alimentos Ltda. Relator: Min. Mauro Campbell Marques. Julgado em 14/04/2011. Disponível em www.stj.jus.br. Acesso em 14. set. 2011-F.
- 41 PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, p. 118-119.
- 42 Nesse sentido, o Superior Tribunal de Justiça entende que o parcelamento é espécie de moratória do débito fiscal, suspendendo a exigibilidade do crédito tributário (vide julgamento do AgRg no REsp 996837/SP), bem como que o parcelamento é causa suspensiva do crédito tributário insuscetível de ser confundida com o instituto da transação, a qual é causa “extintiva” (e não “suspensiva”) do crédito tributário (vide julgamento do REsp 706011/PR). Por este motivo, o STJ adota entendimento no diapasão de que o parcelamento não é transação e, por este motivo, não se aplica ao parcelamento a previsão do artigo 26, § 2º, do Código de Processo Civil que determina a exclusão de condenação em honorários advocatícios se houver “transação” entre o credor e o devedor, in verbis:
“EXECUÇÃO FISCAL. ADESÃO AO PROGRAMA DE PARCELAMENTO. RECONHECIMENTO DO DÉBITO. EXTINÇÃO DOS EMBARGOS DO DEVEDOR. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. CABIMENTO.
1. O pagamento de honorários advocatícios na Execução Fiscal não exclui a condenação na verba honorária devida nos Embargos do Devedor, que constitui ação autônoma. Precedentes do STJ.
 2. A adesão a programa especial de parcelamento representa confissão do débito. Nesses casos, a extinção dos Embargos do Devedor, decorrente do pagamento dentro do programa, implica condenação em honorários advocatícios. Precedentes do STJ.
 3. Hipótese em que a empresa aderiu ao Refis estadual e pagou o débito em cobrança na Execução Fiscal, acrescido dos honorários devidos naquela ação. Os Embargos foram extintos em decorrência do pagamento do débito, com a condenação em honorários.
 4. O Tribunal a quo julgou que a adesão ao Refis configura transação e atrai a aplicação do art. 26, § 2º, do CPC, afastando a verba honorária. Entendimento que destoa da jurisprudência do STJ e, portanto, merece reforma. Precedentes do STJ.
 5. Agravo Regimental não provido.
(AgRg no Ag 1292805/MS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 08/06/2010, DJe 01/07/2010). Disponível em: www.stj.jus.br. Acesso em 02 de novembro de 2011.
- 43 CARVALHO, op. cit., p. 497.
- 44 COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 739.
- 45 CARVALHO, op. cit., 497-498.
- 46 MORAES, 2002, op. cit., p. 457.
- 47 MACHADO; MACHADO SEGUNDO, op. cit., p. 14.
- 48 GODOY, op. cit.
- 49 DIFINI, Luiz Felipe Silveira. Manual de direito tributário. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 302.
- 50 ABRANCHES, op. cit.
- 51 É relevante sublinhar que as opiniões desta autora contra a “transação geral” foram envidadas mediante a análise dos dispositivos do PL 5.082/2009 em detrimento do atual art. 171 do CTN, sem levar em conta a previsão do PLC 469/2009 que passa a admitir que a transação seja veiculada também por meio de lei geral.
- 52 LESSA, op. cit.
- 53 ABRANCHES, op. cit.
- 54 CARRAZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 22. ed. São Paulo: Malheiros: 2008, p. 240.
- 55 ABRANCHES, op. cit.
- 56 Ibid.
- 57 MACHADO; MACHADO SEGUNDO, op. cit., p. 5.
- 58 Nesse sentido, no julgamento do Recurso Especial n.º 413668/RS, o Superior Tribunal de Justiça sublinhou lição óbvia de que o Direito Tributário está “preso ao princípio da legalidade e da tipicidade”. Por outro prisma, no julgamento do AgRg no REsp 727212/RN, o STJ entendeu que o princípio da tipicidade e da

legalidade tributária vedam a “criação” de tributo sem previsão legal. E a fortiori, se é negada a “criação” do tributo sem lei, é possível presumir que a “extinção” também depende de lei específica.

Por fim, é relevante mencionar que no julgamento do AgRg nos EDcl no RMS 20097/SC, o STJ expressou literalmente que não existe discricionariedade possível para a autoridade fiscal, em face do caráter vinculante da lei tributária: “Ementa. (...) 4. As normas do Direito Tributário impõem ao administrador, como atividade vinculada, a cobrança da exação. Não há discricionariedade ou possível alegação por parte do sujeito passivo da obrigação tributária de desconhecimento do tributo. A obrigação é veiculada por lei, o que impossibilita a alegação de que se deixou de recolher o tributo de boa-fé”.

Por fim, é válido mencionar que no julgamento do REsp 1239472/RS, o STJ entendeu que a discricionariedade em matéria fiscal é do legislador que institui a política tributária vigente em cada tempo. Disponíveis em: www.stj.gov.br. Acesso em 02 de novembro de 2011.

59 SEVERINI, op. cit., p. 261.

60 MACHADO; MACHADO SEGUNDO, op. cit., p. 05-06.

61 ABRANCHES, op. cit.

62 CHAT, Cidinei. A Transação como Forma Alternativa de Solução de Conflito em Matéria Tributária. Clubjus. Disponível em: <<http://www.clubjus.com.br/?artigos&ver=2.32058>>.

63 GODOY, op. cit.

64 ABRANCHES, op. cit.

65 JUSTEN FILHO, Marçal. Curso de Direito Administrativo. 7. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2011, p. 86-87.

66 SARLET, Ingo Wolfgang. A Eficácia dos Direitos Fundamentais. Porto Alegre: Livraria Editora do Advogado, 2004, p. 357.

67 MACHADO, 2005, op. cit., p. 517.

68 MACHADO; MACHADO SEGUNDO, op. cit., p. 13.

69 SEVERINI, op. cit., p. 257.

70 MACHADO; MACHADO SEGUNDO, op. cit., p. 13.

71 Diga-se, ainda, que cabe ao legislador adotar ou não outras medidas; com efeito, a busca por uma atuação mais transparente e célere, diga-se eficiente da Administração Tributária, poderia ser atingida, mas por outro meio: o do fortalecimento e aparelhamento da fiscalização, o que não implicaria em renúncia aos interesses pelos quais deve primar (ABRANCHES, op. cit).

TRANSACTION AS A MEANS OF EXTINCTION OF TAX CREDIT: AN ANALYSIS OF CHANGES IN PROJECTS AS COMPRISED BY LAWS 5.082/2009 AND 469/2009, UNDER THE REALM OF THE PRINCIPLES OF TAX ADMINISTRATION

ABSTRACT

This paper analyzes the propositions of ordinary and complementary bills that alter and extend the use of the institution of transaction regarding taxation, as viewed by constitutional, tax and administrative principles that rule tax administration. Thus, it is suggested that improvements in the original text initially sent by the Federal Government to be deliberated by the National Congress be implemented.

Keywords: Analysis of bills. Tax transaction. Principles and limits of the Internal revenue service.