



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO PÚBLICO**

VANESSA SILVA BARBOSA DA COSTA

**A TRANSAÇÃO COMO FORMA DE EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO À
LUZ DOS NOVOS PARADIGMAS DO DIREITO PÚBLICO**

FORTALEZA

2017

VANESSA SILVA BARBOSA DA COSTA

A TRANSAÇÃO COMO FORMA DE EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO À LUZ
DOS NOVOS PARADIGMAS DO DIREITO PÚBLICO

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado
ao Programa de Graduação em Direito da
Universidade Federal do Ceará, como requisito
parcial à obtenção do título de bacharel em
Direito. Área de concentração: Direito
Tributário.

Orientador: Prof. Dr. William Paiva Marques
Júnior.

FORTALEZA

2017

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação
Universidade Federal do Ceará
Biblioteca Universitária
Gerada automaticamente pelo módulo Catalog, mediante os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

- C876t Costa, Vanessa Silva Barbosa da.
A TRANSAÇÃO COMO FORMA DE EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO À LUZ DOS NOVOS
PARADIGMAS DO DIREITO PÚBLICO / Vanessa Silva Barbosa da Costa. – 2017.
96 f. : il. color.
- Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Direito,
Curso de Direito, Fortaleza, 2017.
Orientação: Prof. Dr. William Paiva Marques Júnior .
1. Transação. 2. Crédito Tributário. 3. Mecanismos alternativos de resolução de conflitos. I. Título.
CDD 340
-

VANESSA SILVA BARBOSA DA COSTA

A TRANSAÇÃO COMO FORMA DE EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO À LUZ
DOS NOVOS PARADIGMAS DO DIREITO PÚBLICO

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado
ao Programa de Graduação em Direito da
Universidade Federal do Ceará, como requisito
parcial à obtenção do título de bacharel em
Direito. Área de concentração: Direito
Tributário.

Orientador: Prof. Dr. William Paiva Marques
Júnior.

Aprovada em: ____/____/____.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. William Paiva Marques Júnior (Orientador)
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Prof. Dr. Carlos César Sousa Cintra
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Prof.^a Dr.^a Denise Lucena Cavalcante
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Aos meus pais, Mazé e João.

A minha irmã, Laryssa.

AGRADECIMENTOS

A minha família, por tudo. Em especial aos meus pais, Mazé e João, agradeço por acreditarem incansavelmente em meu potencial – muito mais do que eu mesma, por terem apoiado as minhas escolhas e por não medirem esforços para que eu tivesse a melhor educação possível.

A minha irmã, Laryssa, por todo o amor, amizade, carinho e compreensão. Agradeço por todas as vezes que você dormiu com a luz do quarto acesa para que eu pudesse estudar, por ter tornado este trabalho mais leve, sempre me fazendo rir nos momentos em que eu estava muito tensa. Você é muito mais do que minha irmã caçula, você é a minha melhor amiga.

A minha tia Leide, por ter me ajudado nesses cinco anos de faculdade, sempre me apoiando nos estudos e sendo compreensiva em todos os momentos difíceis.

Ao Professor William Paiva Marques Júnior, meu querido orientador, agradeço por ter me aceitado como sua orientanda, ter acreditado no tema do presente estudo e ter me orientado na feitura do mesmo de forma excepcional. Obrigado por me incentivar à pesquisa acadêmica, ainda no início da faculdade, quando participei do Centro de Estudos de Direito Constitucional - CEDIC, e por todos os conhecimentos repassados nas aulas de Direito das Obrigações e de Direito Agrário.

A Professora Denise Lucena Cavalcante, por ter cordialmente aceitado compor a minha banca avaliadora e pelas valiosas lições que me ensinou, sempre com leveza e humildade, durante o meu período de estágio na PGFN.

Ao Professor Carlos César Sousa Cintra, por ter contribuído na minha formação acadêmica com a sua atuação nas disciplinas de Direito Administrativo II e Direito Tributário II, bem como por gentilmente ter aceitado fazer parte da banca examinadora.

In Memoriam do Professor Francisco de Araújo Macedo Filho, por ter sido um exemplo de dedicação ao ensino e por sempre me perguntar nos corredores da Faculdade de Direito como estava o TCC.

A Professora Raquel Cavalcanti Ramos Machado, por ter cordialmente me proporcionado a experiência de ser sua monitora voluntária em Direito Eleitoral, pela dedicação aos estudos e por me inspirar a seguir a vida acadêmica.

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional no Estado do Ceará – PGFN/CE, por ter proporcionado o meu crescimento profissional durante o estágio. As minhas colegas de

estágio: Clarissa Tahim, Renata Pimenta, Nayara Pacheco e Pollyanna Apolinário, pela companhia de todas as tardes, pela amizade e pelo compartilhamento de conhecimentos. Ao escritório Marcos Fiúza Advocacia Empresarial, na pessoa do Dr. Marcos Machado Fiúza, por me permitir ver a relação processual sob outro ponto de vista, o do contribuinte, pela paciência e por todos os ensinamentos. Tive o imenso privilégio de trabalhar com pessoas éticas e competentes.

Aos amigos da Faculdade de Direito: Ana Luíza Fontenele, Saulo Baquit, Millena Paula e Letícia Braga, agradeço por todo o companheirismo, por tornarem esses cinco anos inesquecíveis e por toda a ajuda nas madrugadas pré-prova.

“We are made of starstuff.”

Carl Sagan.

RESUMO

A transação em matéria tributária consiste em um método de autocomposição de conflitos previsto nos artigos 156, III, e 171 do Código Tributário Nacional – CTN, como sendo uma modalidade de extinção do crédito tributário. Sua utilização pela Administração Tributária exige lei específica, de modo que o Poder Executivo Federal encaminhou à Câmara dos Deputados a Proposta de Lei Geral de Transação (Projeto de Lei nº 5.082/2009). A doutrina discute acerca da possibilidade de utilização da transação em âmbito tributário, tendo em vista a possível mitigação dos princípios da legalidade, da indisponibilidade do interesse público e da igualdade, bem como da previsão contida no artigo 3º, segundo a qual a cobrança do crédito tributário realiza-se mediante atividade administrativa plenamente vinculada. A temática em apreço possui relevância empírica devido ao baixo grau de sucesso das execuções fiscais promovidas pela União, além de apresentar pertinência teórica em virtude da análise da concretização dos novos paradigmas do Direito Público. O objetivo geral deste estudo é analisar a aplicação do procedimento transacional aos dissídios que envolvem o crédito tributário no âmbito da União à luz dos novos paradigmas do Direito Público. A metodologia utilizada consiste na pesquisa bibliográfica, legislativa e na análise dos dados obtidos nas pesquisas desenvolvidas pelo Conselho Nacional de Justiça – CNJ e pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA. Ao final, conclui-se que a utilização da transação tributária encontra supedâneo nos novos paradigmas que compõem a estrutura axiológica da Administração Pública. No entanto, faz-se necessário adaptar este instituto aos demais axiomas do Direito Público.

Palavras-chave: Transação. Crédito Tributário. Mecanismos alternativos de resolução de conflitos.

ABSTRACT

The tax transaction consists of a method of self-determination of conflicts provided in articles 156, III, and 171 of the National Tax Code - CTN, as a way of extinguishing the tax credit. Their application by the Tax Administration requires specific law, so the Federal Executive Branch has forwarded to the Chamber of Deputies the Proposal for a General Transaction Law (Bill No. 5,082 / 2009). The doctrine discusses the possibility of using the transaction in the tax field, with a view to the possible mitigation of the principles of legality, the unavailability of public interest and equality, as well as the provision contained in article 3, according to which the collection of credit Taxation is carried out through fully linked administrative activity. This issue is of empirical relevance due to the low degree of success of the tax executions promoted by the Union, as well as theoretical relevance due to the analysis of the implementation of the new paradigms of Public Law. The general objective of this study is to analyze the application of the transactional procedure to the dissidents that involve the tax credit within the Union in the light of the new paradigms of public law. The applied methodology is the bibliographic, legislative research and an analysis of the data obtained in the research developed by the National Council of Justice (CNJ) and the Institute of Applied Economic Research (IPEA). At the end, is concluded that the use of the tax transaction is based to the new paradigms that makes the axiological structure of Public Administration. However, is necessary to adapt this institute to the other dogmas of Public Law.

Keywords: Transaction. Tax Credit. Alternative dispute resolution.

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1	– Termômetro da taxa de congestionamento.....	38
Gráfico 2	– Distribuição dos processos de execução fiscal segundo o motivo da baixa.....	40
Gráfico 3	– Distribuição dos processos de execução fiscal promovidos pela PGFN segundo o motivo da baixa.....	40

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CC/02	Código Civil de 2002
CC/16	Código Civil de 1916
CGTC	Câmara Geral de Transação e Conciliação da Fazenda Nacional
CNJ	Conselho Nacional de Justiça
CRFB/1988	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
CSRF	Câmara Superior de Recursos Fiscais
CTC	Câmaras de Transação e Conciliação
CTN	Código Tributário Nacional
EUA	Estados Unidos da América
IE	Imposto de exportação
II	Imposto de importação
IOF	Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários
IPEA	Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
IPI	Imposto sobre produtos industrializados
IRC	<i>Internal Revenue Code</i>
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
PL 5.082/2009	nº Projeto de Lei Geral de Transação
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça

LISTA DE SÍMBOLOS

US\$	Dólar americano
%	Porcentagem
R\$	Real brasileiro
§	Parágrafo

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	16
2	O DIREITO PÚBLICO ANTE OS NOVOS PARADIGMAS ADMINISTRATIVOS.....	20
2.1	A mutação paradigmática na seara administrativa promovida pelo neoconstitucionalismo e pelo Estado Social e Democrático de Direito.....	20
2.2	Os princípios constitucionais administrativos na CRFB/88.....	23
2.2.1	<i>O princípio da eficiência.....</i>	<i>24</i>
2.2.2	<i>A participação dos administrados como supedâneo do princípio da dignidade da pessoa humana.....</i>	<i>26</i>
2.3	O modelo consensual de Administração Pública.....	29
2.4	O instituto da transação no Direito Civil.....	34
2.4.1	<i>A origem romana e a definição no Direito Civil.....</i>	<i>34</i>
2.4.2	<i>Objeto e características.....</i>	<i>35</i>
2.4.3	<i>Capacidade para transigir.....</i>	<i>37</i>
2.4.4	<i>Espécies e forma.....</i>	<i>37</i>
2.4.5	<i>Nulidades e anulabilidades.....</i>	<i>38</i>
2.5	A realidade brasileira no contexto da cobrança judicial do crédito tributário federal.....	39
3	TRANSAÇÃO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA: LIMITES E POSSIBILIDADES.....	44
3.1	Apontamentos gerais sobre a extinção do crédito tributário.....	44
3.2	Análise do cabimento da utilização do instituto da transação na esfera tributária.....	46
3.3	A disciplina da transação no Código Tributário Nacional.....	47
3.4	Transação e os princípios constitucionais tributários.....	53
3.4.1	<i>Princípio da legalidade.....</i>	<i>53</i>
3.4.2	<i>Princípio da indisponibilidade do interesse público.....</i>	<i>55</i>
3.4.3	<i>Princípio da igualdade.....</i>	<i>57</i>
3.5	Abordagem dos modelos transacionais fiscais no direito comparado.....	59
3.5.1	<i>Estados Unidos da América.....</i>	<i>60</i>
3.5.2	<i>Itália.....</i>	<i>62</i>

3.6	Transação tributária nos âmbitos dos fiscos estaduais brasileiros.....	63
3.6.1	<i>Minas Gerais</i>.....	63
3.6.2	<i>Pernambuco</i>.....	64
4	A TRANSAÇÃO COMO MODALIDADE DE EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO FEDERAL À LUZ DOS NOVOS PARADIGMAS DO DIREITO PÚBLICO.....	66
4.1	A repercussão dos novos paradigmas do Direito Público sobre a ideia de ato vinculado e ato discricionário em sede de transação tributária.....	66
4.2	A transação em matéria tributária em face da Lei de Responsabilidade Fiscal.....	74
4.3	Análise do modelo transacional previsto no Projeto de Lei nº 5.082/2009....	77
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	88
	REFERÊNCIAS.....	92

1 INTRODUÇÃO

O instituto da transação em matéria tributária encontra-se previsto nos artigos 156, III, e 171 do Código Tributário Nacional - CTN como uma modalidade de extinção do crédito tributário. Sua aplicação no mundo dos fatos requer regulação por lei específica, sendo que o diploma em comento ainda não foi editado.

A terminologia do vocábulo “transação” comporta múltiplos significados, podendo ser compreendido como transações comerciais, transações financeiras ou transações bancárias. Todavia, o instituto em comento é abordado no presente trabalho sob seu prisma jurídico, de modo que a terminologia utilizada reside na acepção segundo a qual a transação trata-se de um acordo estabelecido pelas partes mediante concessões recíprocas.

A transação encontra-se inserida no contexto das formas alternativas de resolução de conflitos, sendo um método de autocomposição, assim como a arbitragem, a mediação e a conciliação. Os referidos métodos possuem por cânone atingir a pacificação social mediante a promoção de um resultado mais célere e menos burocrático.

Estes métodos foram inicialmente previstos para serem utilizados nas relações privadas, mas, paulatinamente, em razão da novel concepção de Administração Pública advinda com a concretização do Estado Social e Democrático de Direito e do neoconstitucionalismo, houve o incremento de tais institutos nas relações envolvendo o Estado e os particulares como, por exemplo, com a edição da Lei Federal nº 13.129, de 26 de maio de 2015, que altera a Lei Federal nº 9.307, de 23 de setembro de 1996, de modo a possibilitar que a Administração Pública utilize a arbitragem nos conflitos que envolvem direitos disponíveis.

Nesta senda, o cenário em que encontra-se inserida a Administração Pública passou por uma mutação paradigmática representada pela inclusão de novos axiomas no arcabouço normativo da seara publicista, destacando-se o incremento dos princípios da eficiência e da participação dos administrados, os quais, por seu turno, favorecem o florescimento de uma atividade administrativa pautada na consensualidade. Destarte, contemporaneamente, a tradicional atuação da Administração Pública por meio de atos unilaterais cede, aos poucos, espaço para a realização do diálogo entre esta e os cidadãos.

Empiricamente, a discussão acerca da transação em matéria tributária no âmbito dos tributos federais aufere especial relevo em virtude do baixo sucesso das execuções fiscais promovidas pela União, conforme se extrai dos estudos desenvolvidos pelo Conselho Nacional de Justiça – CNJ e pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA.

Neste diapasão, o Poder Executivo da União encaminhou à Câmara dos Deputados a proposta de Lei Geral de Transação (Projeto de Lei nº 5.082/2009) que, posteriormente, foi apensada ao Projeto de Lei nº 2412/2007, o qual versa sobre a execução administrativa da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios, de suas respectivas autarquias e fundações públicas.

Destarte, o presente trabalho se propõe a analisar a aplicação do procedimento transacional aos dissídios que envolvem o crédito tributário no âmbito da União à luz dos novos paradigmas do direito público.

A justificativa do tema abordado, qual seja, a aplicação da transação como forma de extinção do crédito tributário que é oriundo dos tributos de competência da União, encontra relevância empírica em decorrência do elevado grau de insucesso das execuções fiscais, impossibilitando-se que, de fato, ocorra a arrecadação de tais valores e, em última análise, a concretização da justiça fiscal.

Ademais, a temática em apreço possui pertinência teórica lastreada na materialização dos novos paradigmas do Direito Público em face da hermética ótica de atuação administrativa fundamentada em parâmetros estritos de legalidade.

A regulação da transação tributária implica na releitura de temas sensíveis como a legalidade, a indisponibilidade do interesse público e a igualdade, haja vista que a este instituto comporta a instituição de concessões recíprocas entre os transatores. Ademais, tendo em vista às referidas concessões e a incapacidade da atividade legiferante prever e, por consectário, disciplinar todas as situações que poderão surgir no universo fenomênico, o referido instituto comporta a necessidade de juízo discricionário do administrador na análise e feitura das propostas.

Diante deste cenário, parte da doutrina tributária discute acerca da possibilidade jurídica de aplicação do instituto da transação na seara fiscal ante a sua aparente contradição com o artigo 3º do CTN que, por sua vez, preceitua que o tributo será cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

O objetivo geral do presente estudo consiste em analisar o cabimento do instituto da transação no âmbito dos tributos de competência da União sob a ótica da atual estrutura axiológica que rege o Direito Público, a qual possui como fundamento a primazia da legalidade, a indisponibilidade do interesse público e a igualdade, além de carregar em seu âmago os novos paradigmas traduzidos nos ideais de eficiência administrativa e de participação dos administrados.

Os objetivos específicos consistem em perquirir se, de fato, existe contradição

entre as disposições dos artigos 3º e 171, ambos do CTN.

Outrossim, busca-se perquirir se o conteúdo dos acordos transacionais importa em renúncia de receita e se, em razão disto, estes deveriam observar os ditames da Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF (Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000).

Reflete-se, ademais, se a Lei Geral de Transação proposta pelo Poder Executivo Federal, a qual possui como órgão competente para a sua realização a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, encontra-se em consonância com a dicção do artigo 171 do CTN, bem como em relação aos demais axiomas do ordenamento jurídico.

A metodologia empregada volta-se para a pesquisa bibliográfica e legislativa, destacando-se a análise dos preceitos dispostos na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 – CRFB/88, no Código Tributário Nacional – CTN e no Projeto de Lei nº 5082/2009, sob o prisma da atuação administrativa vinculada aos novos paradigmas do Direito Público e na adequação destes aos ditames normativos anteriormente já vigentes, como a legalidade, a indisponibilidade do interesse público e da igualdade.

Nesta senda, na busca pela elucidação dos questionamentos encimados, subdivide-se o trabalho em apreço em três etapas.

Em um primeiro capítulo, analisa-se propedeuticamente a influência do neoconstitucionalismo e do advento do Estado Social e Democrático de Direito no desenvolvimento da nova configuração jurídico-constitucional da Administração Pública. Posteriormente, examina-se o primado da Administração dialógica sob o crivo dos princípios da eficiência e da participação dos administrados, os quais foram incluídos no Texto Constitucional a partir da EC nº 19/1998. Outrossim, em observância ao preceituado no artigo 109 do CTN, segundo o qual os princípios gerais de direito privado são utilizados para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, averba-se acerca da disciplina jurídica da transação no Direito Civil. Neste primeiro momento também são trazidos à baila os dados oriundos das pesquisas desenvolvidas pelo CNJ e pelo IPEA no tocante ao cenário da cobrança do crédito tributário nas execuções fiscais promovidas pela União.

No capítulo segundo, cuida-se do exame dos preceitos informadores do procedimento transacional no âmbito do Direito Tributário à luz dos princípios constitucionais da legalidade, da igualdade e da indisponibilidade do interesse público. Ademais, explicita-se a disciplina do referido instituto nos ordenamentos norte-americano e italiano, bem como a sua regulação nos Estados brasileiros de Minas Gerais e Pernambuco.

Empós, no capítulo terceiro, pondera-se acerca dos conceitos de ato plenamente

vinculado e ato discricionário, a fim de que seja respondido o questionamento relativo à eventual contradição entre a realização de um acordo transacional e a redação do art. 3º do CTN. Ademais, examina-se à aplicabilidade do artigo 14 da LRF em sede de transação tributária a partir da perquirição se este procedimento implica ou não em renúncia de receita. Por fim, são tecidas reflexões no tocante à conformidade do PL nº 5.082/2009 com as disposições constitucionais, bem como em relação ao disposto no artigo 171 do CTN e na doutrina em sede de transação tributária.

2 O DIREITO PÚBLICO ANTE OS NOVOS PARADIGMAS ADMINISTRATIVOS

Analisa-se propedeuticamente acerca dos novos paradigmas que orientam a atividade administrativa em decorrência do surgimento do neoconstitucionalismo e do desenvolvimento do Estado Social e Democrático de Direito.

São feitas considerações sobre os efeitos e a aplicação dos princípios da eficiência e da participação dos administrados na Administração Pública, os quais foram incrementados ao texto constitucional a partir da edição da EC nº 19/1998, bem como acerca da reverberação de tais princípios na construção de uma atividade administrativa consensual.

Dentre os métodos consensuais existentes na seara administrativa, é dado enfoque ao instituto da transação, analisando a sua gênese no Direito Civil, com supedâneo no artigo 109 do Código Tributário Nacional (CTN), segundo o qual os princípios gerais de direito privado são utilizados para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas.

Posteriormente, são trazidos à baila os dados concernentes à situação das execuções fiscais promovidas pela União.

2.1 A mutação paradigmática na seara administrativa promovida pelo neoconstitucionalismo e pelo Estado Social e Democrático de Direito

O Direito trata-se de uma ciência mutável na medida em que amolda-se às transformações da sociedade advindas no curso da história. Nesta senda, a partir do segundo pós-Guerra, surgiu na doutrina o neoconstitucionalismo, movimento este que provocou uma mudança paradigmática na análise e na aplicação das normas jurídicas.

Este fenômeno possuía como principal escopo voltar à ciência jurídica para as questões éticas e morais (BAPTISTA, 2003, p. 82). Para tanto, promoveu com vigor os ideais de superação do positivismo normativista, da necessidade de difusão e desenvolvimento da teoria dos direitos fundamentais e da força normativa da constituição, a fim de que houvesse a transição do Estado Liberal para o Estado Constitucional.

Todavia, conforme assevera Patrícia Baptista (2003, p. 83), esta retomada do discurso dos valores no Direito não representou à volta ao jusnaturalismo clássico. Neste cenário, paulatinamente, nos ordenamentos jurídicos ocidentais, ocorreram transformações no Estado, principalmente no tocante às funções estatais, uma vez que o Estado contemporâneo, chamado de Estado Social e Democrático de Direito, passou a desenvolver diversas funções

que inexistiam na concepção anterior de viés liberal.

O Estado Liberal estruturou-se a partir das premissas da supremacia do interesse público sobre o privado e da legalidade estrita. Odete Medauar (2003, p. 82) aponta as principais críticas doutrinárias positivas e negativas sobre o referido modelo de Estado, dentre as quais, destaca: a valorização da liberdade do indivíduo, a acentuação do desenvolvimento econômico, técnico e científico e a imposição do poder legal em detrimento do poder pessoal.

A autora evidencia como malefício do referido modelo estatal, a contradição entre a força coercitiva do Estado e a sua inexistência no que tange a gestão do mercado e da sociedade civil (MEDAUAR, 2003, p. 82).

Durante o período compreendido entre o final do século XIX e a segunda metade do século passado, foram fomentadas novas exigências que consubstanciaram o anseio pela transformação do modelo de Estado Liberal então vigente. Nesta senda, sobrelevam-se as exigências de igualdade real em detrimento da meramente formal, de justiça social e de garantia do mínimo existencial para assegurar as necessidades básicas da vida humana (MEDAUAR, 2003, p. 83).

Como conseqüência das reivindicações encimadas, adveio, na segunda metade do século XX, um novel modelo de organização estatal que, dentre outras nomenclaturas, foi denominado de Estado Social¹, o qual possuía um viés prestacional.

Contudo, o tempo do Estado Social também cessou, dando espaço ao Estado do Pós-Social, que possui caráter garantista. Este último perdura hodiernamente e tem por máxima garantir a efetivação dos direitos fundamentais, sem que, para tanto, o Estado assuma e execute todas as tarefas indispensáveis para a promoção destes, passando, destarte, a delegar algumas incumbências ao setor privado (GUIMARÃES, 2010, *online*).

A símile do exposto, Norberto Bobbio (1987, p. 26) aduz que "... o Estado de hoje está muito mais propenso a exercer uma função de mediador e de garante, mais do que a de detentor do poder de império".

Bernardo Strobel Guimarães (2010, *online*) pondera que essa mudança de cânone não representou o retorno dos ideais liberais, mas uma nova partilha das responsabilidades de

¹ Odete Medauar (2003, p. 84) assevera que o modelo de Estado emergido na segunda metade do século XX apresenta as seguintes terminologias: Estado intervencionista, Estado-providência, Estado do bem-estar, Estado assistencial, Estado pluriclasse, Estado social, Estado social-democrata, Estado de associações, Estado distribuidor, Estado nutriz, Estado empresário, *Welfare State*, Estado *manager*, Estado de prestações, Estado de organizações, Estado neocorporativo, Estado neocapitalista, Estado promocional, Estado responsável, Estado protetor, Estado pós-liberal e Estado telocrático.

cunho social entre os setores público e privado.

O Estado do Pós-Social também é denominado de Estado Social e Democrático de Direito, pois se caracteriza por ter como fundamento axiológico a garantia e a promoção dos direitos fundamentais e da dignidade da pessoa humana (BINENBOJM, 2008, p. 51).

Em exposição ao pensamento em amanhã, William Paiva Marques Júnior (2015, *online*) aduz: “O Estado Social e Democrático de Direito para além dos valores norteadores do Estado Liberal funda-se nos paradigmas da dignidade da pessoa humana, dos direitos fundamentais, da democracia participativa e da cidadania inclusiva”.

De acordo com o *caput* do artigo 1º da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 - CRFB/1988 (BRASIL, 1988), a República brasileira constitui-se como um Estado Democrático de Direito. Acerca da terminologia empregada, Odete Medauar (2003, p. 109) preleciona que, mesmo nas constituições em que não há expressamente os termos “social”, “democrático” e “de direito”, ainda assim estes se fazem presentes na conjuntura de seus Estados de modo implícito, tendo em vista que tais preceitos caracterizam a conjuntura dos Estados ocidentais contemporâneos:

As três dimensões, social, democrático e de direito, parecem características dos Estados contemporâneos do mundo ocidental. Mesmo que a Constituição não preveja o termo social agregado aos qualificativos democrático e de direito, como ocorre na constituição brasileira, indubitável é a preocupação social, extraída do conjunto dos preceitos aí contidos.

A estrutura que compõe a Administração Pública é subordinada ao conceito que se tem de Estado. Destarte, alterando este último, por consectário, também estar-se-á, de algum modo, a modificando. Tendo em vista que a disciplina jurídica da Administração Pública é regida precipuamente, pelo Direito Administrativo, o referido ramo do Direito Público passou por substanciais transformações em virtude da evolução histórica da concepção de Estado. A despeito do exposto, Odete Medauar (2003, p. 126) assevera que: “A Administração foi se ampliando e assumindo novos papéis, à medida em que aumentavam as funções do Estado”.

Em paralelo com a perspectiva encimada, mostra-se salutar a visualização do fenômeno sob a ótica de William Paiva Marques Júnior (2015, *online*), que analisa as alterações sofridas pela Administração Pública advindas das mudanças na concepção da figura do Estado sob o crivo de três etapas:

A Administração Pública, na realidade do Ocidente, é instrumental para a

concretização dos fins do Estado Democrático de Direito, acompanha a sua gênese e seu desenvolvimento nas três fases mais marcantes: (1) Liberal a partir do final do século XVIII, (2) Social cujo ápice se deu no século XX, e (3) Democrática, inclusiva e participativa surgida no contexto epistemológico do Neoconstitucionalismo, após o término da Segunda Guerra Mundial. As concepções jurídico-ideológicas da noção de Estado influenciam a substituição da legalidade estrita pela juridicidade e, portanto, influem na interpretação, tanto para aplicação quanto no controle dos atos administrativos, bem como no controle jurisdicional de decisões judiciais incidentes sobre os atos administrativos.

Assim, em decorrência das mutações na concepção de Estado, bem como da alteração do arcabouço principiológico do ordenamento jurídico em virtude do neoconstitucionalismo, o Direito Administrativo, paulatinamente, modificou seus paradigmas e acrescentou novos temas em sua dogmática.

Nesta senda, a partir das últimas décadas, princípios caros da seara administrativa como a legalidade e a indisponibilidade do interesse público, passaram a ser sopesados com os novos paradigmas do Direito Público, os quais possuem como supedâneo os princípios da eficiência e da participação dos cidadãos, dos quais deriva o princípio da consensualidade.

2.2 Os princípios constitucionais administrativos na CRFB/88

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 - CRFB/88 (BRASIL, 1988) enumera no *caput* do artigo 37 o viés axiológico condicionador da atividade administrativa. Reza o dispositivo alhures que o exercício do múnus público deverá guiar-se pelos princípios da legalidade, da impessoalidade, da moralidade, da publicidade e da eficiência. Os axiomas encimados, nas palavras de José dos Santos Carvalho Filho (2012, p. 72) compõem "... as diretrizes fundamentais da Administração, de modo que só se poderá considerar sólida a conduta administrativa se estiver compatível com eles".

Acerca do tema trazido à baila, Patrícia Baptista (2003, p. 87) ensina que a submissão da Administração Pública a tais princípios constitui o reflexo mais importante do seu processo de constitucionalização:

O direito administrativo não ficou imune a esse novo constitucionalismo de princípios. Na verdade, mais importante reflexo do processo de constitucionalização da Administração Pública foi justamente tê-la submetido aos princípios - e, consequentemente, aos valores - incorporados às Constituições do Segundo Pós-

Guerra.

Malgrado o Direito Administrativo não ser cerebrino ao reconhecimento dos princípios como fonte normativa, é valioso destacar que, apenas com a novel sistemática constitucional foi que este ramo do direito incorporou os valores democráticos que condicionam o Direito Público hodierno (SANTAMARIA PASTOR, 2000, p. 88 *apud* BAPTISTA, 2003, p. 88).

Assim, verifica-se que, na contemporaneidade, a Administração Pública não se encontra tão-somente vinculada à lei sem sentido formal, mas também ao arcabouço principiológico que compõe a ordem constitucional. Nesta toada, de modo menos abstrato, observa-se que o Poder Público ante a vigente ordem constitucional de caráter principialista, encontra-se submetido ao sistema normativo como um todo, o qual consubstancia os valores e os desideratos da sociedade, submetendo, destarte, a Administração Pública à lei e as bases axiológicas da Constituição Federal de 1988.

2.2.1 O princípio da eficiência

A partir da década de 1990, a temática da eficiência administrativa tornou-se um dos principais ideais encampados nas reformas administrativas ocorridas em diversos ordenamentos (MEDAUAR, 2003, p. 242).

Seguindo esta tendência, em solo brasileiro, a Emenda Constitucional nº 19, de 05 de junho de 1998, reconhecida como "Reforma Administrativa" alterou a redação do artigo 37, *caput*, da Carta de Outubro, acrescentando a eficiência no rol de princípios que norteiam a atividade administrativa.

Maria Sylvia Zanella Di Pietro (2002, p. 83) aduz que o princípio em comento possui duas vertentes, sendo a primeira lastreada no dever de rendimento funcional dos servidores públicos, enquanto a segunda consubstancia-se na estruturação e organização da Administração Pública com fito de que sejam alcançados os melhores resultados na prestação do serviço público.

Parte da literatura administrativa entende que o princípio em apreço deve estar em sintonia com o princípio da legalidade. Representando essa vertente, Celso Antônio Bandeira de Mello (2009, p. 92) expõe que a Administração Pública não poderia se valer do princípio da eficiência sem observar o princípio da legalidade, uma vez que este último representa o dever administrativo por excelência:

Quanto ao princípio da eficiência, não há nada a dizer sobre ele. Trata-se, evidentemente, de algo mais do que desejável. Contudo, é juridicamente tão fluido e de tão difícil controle ao lume do Direito, que mais parece um simples adorno agregado ao art. 37 ou o extravasamento de uma aspiração dos que burilam no texto. De toda sorte, o fato é que tal princípio não pode ser concebido (entre nós nunca é demais fazer ressalvas óbvias) senão na intimidade do princípio da legalidade, pois jamais suma suposta busca de eficiência justificaria postergação daquele que é o dever administrativo por excelência.

À símile do pensamento referenciado, Maria Sylvia Zanella Di Pietro (2002, p. 87) leciona que caso o princípio da legalidade não seja observado em prol da eficiência administrativa, colocar-se-á em risco a segurança jurídica e o próprio Estado de Direito.

Em contraposição ao posicionamento majoritário da doutrina administrativa, importa trazer a lume a teoria dos direitos fundamentais desenvolvida por Robert Alexy (1999, p. 75) segundo a qual, havendo um conflito normativo entre princípios, ao contrário do que ocorre nos conflitos em que somente envolvem regras, um não se sobreporá um ao outro, de modo que deverá ser efetuada uma ponderação entre eles mediante a aplicação do princípio da proporcionalidade, a fim de que sejam atendidas, da melhor maneira possível, as finalidades do caso concreto.

É imperioso tecer a reflexão de que, sob o ponto de vista jurídico, ambos os princípios retromencionados - legalidade e eficiência -, possuem o mesmo grau hierárquico na CRFB/88.

Malgrado a eficiência estar expressamente elencada no Texto Constitucional, a partir do advento da EC nº 19/1988, como um dos princípios norteadores da Administração Pública, a sua aplicação no caso concreto deverá ocorrer com alvedrio da lei e do direito, tendo em vista que de nada adianta que o ato administrativo seja eficiente se, para tanto, necessite esmorecer valores caros da ordem constitucional, como a legalidade.

Assim, pondera-se que a Administração Pública somente poderá utilizar um método ou executar determinada conduta quando houver previsão legal para tanto, ainda que tais atos sejam extremamente eficientes.

Do mesmo modo, a atividade legiferante não pode condicionar a Administração à normas despidas de eficiência ou que não se coadunam com os demais princípios insculpidos no artigo 37, *caput*, da Constituição Federal de 1988.

Em remate, observa-se ser insofismável que a atividade administrativa deverá

pautar-se pela eficiência de seus atos, todavia, para ser eficiente o ato antes deve ser legal, sob pena de pôr em risco a segurança jurídica e a própria concepção de Estado Social e Democrático de Direito.

Observa-se que a utilização de quaisquer dos princípios constitucionais administrativos não deve excluir por completo, na sua aplicação ao caso fático, os demais, mas apenas mitigá-los. Do contrário, a Administração estaria agindo em desconformidade com as disposições insculpidas na Carta Magna.

Neste diapasão, conclui-se que a atuação da Administração Pública deve possuir fundamento legal e tais atos, por sua vez, também devem ser eficientes, morais, públicos e impessoais.

2.2.2 A participação dos administrados como supedâneo do princípio da dignidade da pessoa humana

A participação dos cidadãos constitui uma das tendências atuais da Administração Pública (MEDAUAR, 2003, p. 228). A despeito do exposto, Patrícia Baptista (2003, p. 120) assim preconiza:

Nas últimas décadas do século XX, a insuficiência das fórmulas tradicionais da democracia representativa e a necessidade de revalorização do indivíduo como figura central da vida do Estado impulsionaram o desenvolvimento de uma nova dimensão do fenômeno participativo na sociedade contemporânea. Hoje, ao lado das construções clássicas da participação política e da participação social, já é possível reconhecer a existência de uma verdadeira teoria da participação administrativa.

Ante o déficit de legitimação da Administração Pública causado pela sua hodierna configuração, aliada à crise das instituições públicas, abriu-se espaço para a temática da participação administrativa²(BAPTISTA, 2003, p. 126).

Destarte, em diversos ordenamentos como, por exemplo, o português e o

² Conforme aduz Patrícia Baptista (2003, p. 124) a baixa legitimidade da Administração Pública ocorre em virtude do aumento da atividade reguladora do administrador que, na maioria das vezes, é desempenhada por técnicos e burocratas, em razão da insuficiência da lei, no que tange ao alcance de todo o fenômeno administrativo. A autora (2003, p. 125) defende ainda que as escolhas de cunho discricionário não podem continuar sendo entendidas como apenas as emanadas pelo Poder Executivo, visto que durante o século XX houve a multiplicação dos centros de decisão dentro da própria Administração Pública.

espanhol, o tema da democracia participativa foi inserido em seus debates doutrinários (CANOTILHO, 1989, p. 336). No Brasil, a discussão sobre a proposição encimada permanece tímida, ocorrendo precipuamente no plano doutrinário, de modo que, para Patrícia Baptista (2003, p. 121), esta é a razão pela qual deve-se dar maior atenção para o significado e amplitude jurídica desta temática.

Originalmente, a CRFB/88 não expressou o princípio da participação como sendo um dos vetores da atividade administrativa. Somente com a EC nº 19/88, o §3º do artigo 37 foi alterado, de modo que este passou a prever de maneira programática a participação dos administrados na Administração Pública. Assim, cabe a legislação infraconstitucional regular a referida participação.

A gênese do referido princípio é apontado por Maria Sylvia Zanella Di Pietro (2002, p. 138) como sendo uma consequência da própria configuração do Estado Social e Democrático de Direito. E, segundo Patrícia Baptista (2003, p. 128/129), a participação dos administrados decorre da irradiação do princípio da dignidade da pessoa humana na ordem constitucional:

Nas últimas décadas do século XX, a insuficiência das fórmulas tradicionais da democracia representativa e a necessidade de revalorização do indivíduo como figura central da vida do Estado impulsionaram o desenvolvimento de uma nova dimensão do fenômeno participativo na sociedade contemporânea. Hoje, ao lado das construções clássicas da participação política e da participação social, já é possível reconhecer a existência de uma verdadeira teoria da participação administrativa.

A autora supracitada reproduz na doutrina nacional o pensamento de Denis Galligan (1996, p. 131 *apud* BAPTISTA, 2003, p. 133) segundo o qual "... a participação administrativa tem um relevante papel instrumental, permitindo o aperfeiçoamento dos processos decisórios da Administração".

Contudo, o referido professor rechaça a existência de um liame direto entre a participação administrativa e o princípio da dignidade da pessoa humana, aduzindo que o ato de dignificar teria um viés subjetivo, pois adentraria no campo dos sentimentos do destinatário (GALLIGAN, 1996, p. 141 *apud* BAPTISTA, 2003, p. 136).

Em contraste ao raciocínio exposto, Patrícia Baptista (2003, p. 137) sustenta que:

Ora, conquanto não se pretenda entrar no terreno das divagações filosóficas, parece que a dignidade da pessoa humana pode ser tomada em uma perspectiva social mais

ampla do que os sentimentos do interessado. Logo, o fato de o cidadão atingido sentir-se insatisfeito com uma decisão desfavorável não afasta a constatação de que a sua existência foi considerada e, portanto, objetivamente dignificada, ao lhe ter sido permitido participar na formação daquela decisão. O reconhecimento de que o cidadão não é um mero objeto de ação administrativa, mas uma pessoa a quem se deve assegurar o direito de participar das questões de seu interesse, constitui, indubitavelmente, uma decorrência da ideia de dignidade da pessoa humana.

Nesta senda, John Rawls (1997, p. 251) preleciona que: "... o mérito principal do princípio da participação é o de garantir que o governo respeite os direitos e o bem-estar dos governados".

Acerca do caráter programático da norma positivada no artigo 37, §3º, da CRFB/88, Caio Tácito (1997, p. 05) observa que: "As normas constitucionais, que regem a participação popular, não são necessariamente auto executáveis (sic). As várias normas programáticas dependem de lei para abrigar modelos especiais e objetivos de real participação popular".

O pensamento referenciado mostra-se contrário a teoria da força normativa da constituição desenvolvida por Konrad Hesse (1991), que preleciona acerca do poder da Constituição em impor a observância de seus preceitos, mesmo quando o Texto Constitucional, somente em si considerado, não possa lhes dar efetividade no mundo dos fatos. Ou seja, ainda que a norma constitucional careça de regulação no plano infraconstitucional, esta deverá ser observada ante a força normativa da constituição (HESSE, 1991, p. 19):

Embora a Constituição não possa, por si só, realizar nada, ela pode impor tarefas. A Constituição transforma-se em força ativa se essas tarefas forem efetivamente realizadas, se existir a disposição de orientar a própria conduta segundo a ordem nela estabelecida, se, a despeito de todos os questionamentos e reservas provenientes dos juízos de conveniência, se puder identificar a vontade de concretizar essa ordem.

Dentre as formas de classificação da participação administrativa, a que mais se ajusta aos fins do presente trabalho é a que divide o fenômeno em escopo em duas modalidades: *uti civis* ou *uti socius* e *uti singulus*. A primeira caracteriza-se por tratar-se da participação do administrado como membro de um grupo social, agindo assim em nome dos interesses coletivos do grupo. Ao revés, a participação administrativa *uti singulus* seria aquela em que o indivíduo atuaria como titular de direitos subjetivos próprios (GARCÍA DE

ENTERRÍA, 1989, p. 83). Apenas esta última é o objeto do presente estudo.

Verifica-se que a ordem constitucional proclamada na Constituição Cidadã consagrou com a Reforma Administrativa o princípio da participação dos administrados na Administração Pública ao positivá-lo em seu artigo 37, §3º. E, mesmo se tal princípio não estivesse expresso no dispositivo retromencionado, ainda assim poderíamos falar no fenômeno participativo a partir de uma análise sistêmica do ordenamento, uma vez que, como já visto, a participação administrativa tem por supedâneo axiomas íncritos da ordem constitucional, como a dignidade da pessoa humana e a concepção de Estado Social e Democrático de Direito.

Destarte, em virtude da influência do fenômeno participativo como um meio para democratizar e legitimar a Administração Pública, na medida em que proporciona a releitura de postulados e estruturas tradicionais do Direito Administrativo com supedâneo nos valores e os desideratos da sociedade, surgiram diversas técnicas para a sua consecução (BAPTISTA, 2003, p. 177).

Dentre as técnicas administrativas decorrentes do princípio da participação e que, conseqüentemente, lhe confere efetividade no mundo dos fatos, encontra-se a consensualidade, temática esta que será analisada a seguir.

2.3 O modelo consensual de Administração Pública

O desenvolvimento do primado da consensualidade não ocorreu de modo imediato, mas através do fortalecimento do conceito de participação administrativa (DROMI, 1999, p. 340). Em consonância com o pensamento alhures, preleciona David Duarte (1996, p. 112) que: “Aparece, então, a concertação como uma forma particular de participação, na justa medida em que se situa entre os pólos (sic) tipo do fenômeno participatório: o direito de ser ouvido e a intervenção vinculante no processo de decisão”.

A despeito de sua origem, a doutrina aponta que esta técnica surgiu como uma alternativa à imperatividade e à unilateralidade enraizada na Administração Pública (BAPTISTA, 2003, p. 265).

Dentre as vantagens da prática consensual, aponta-se o aumento da transparência da atividade administrativa, tendo em vista ser preferível que os interesses privados relacionados à Administração Pública sejam identificados através de um acordo solene entre o particular e o Estado, ao invés de haver, como comumente ocorre, acordos firmados nos bastidores, os quais frequentemente aparecem disfarçados de interesse público (BAPTISTA,

2003, p. 267).

Outra benesse apontada consiste no seu elevado grau de eficácia (GARCÍA DE ENTERRÍA, 1989, p. 662). Para tanto, parte-se da ideia, em abstrato, de que o ato administrativo unilateral não poderia influenciar o entusiasmo e o ânimo de colaboração entre os administrados, mesmo possuindo o poder de coação sobre os estes.

Ao contrário do que sucede no contrato administrativo, a técnica da consensualidade prescinde da existência de preocupações de cunho patrimonial (BAPTISTA, 2003, p. 276).

Elucidados os debates conceituais acerca do emprego da referida técnica pela Administração Pública, é oportuno tecer observações acerca de sua terminologia. De acordo com Patrícia Baptista (2003, p. 272), as seguintes expressões têm sido empregadas para denominar o fenômeno em comento: consensualidade, *concertation*, administração concertada e *soft-administration*. Gustavo Justino de Oliveira e Cristiane Schwanka (2009, *online*) ponderam, ainda, a existência das nomenclaturas: administrar por acordos, administração paritária e administração dialógica.

Observa-se que os imbróglios que envolvem a terminologia empregada ao instituto em apreço representam, antes de uma querela de caráter prático, o estorvo linguístico em exprimir de modo adequado um conceito ainda muito estudado. Assim, sem maiores apegos de cunho eminentemente linguístico, o presente trabalho não se aterá a uma nomenclatura em particular, de modo que todas serão tratadas, de maneira indistinta, como termos sinônimos.

O Direito Administrativo clássico pautava-se unicamente no paradigma da imperatividade e unilateralidade do ato administrativo (SCHIRATO; PALMA, 2011, *online*). Todavia, conforme anteriormente analisado, em virtude da ascensão do Estado Social e Democrático de Direito e do neoconstitucionalismo, foram firmados os ideais de eficiência e de participação administrativa, os quais abriram espaço para a figura consensualidade no âmbito da Administração Pública.

Por sua vez, conforme expõe Celso Antônio Bandeira de Mello (2009, p. 413), a imperatividade dos atos administrativos consiste na "... qualidade pela qual os atos administrativos se impõem a terceiros, independentemente de sua concordância". Por seu turno, José dos Santos Carvalho Filho (2012, p. 120) entende que quando o vocábulo em escopo é aplicado na seara administrativa, ele possui sinônimo de coercibilidade:

Imperatividade, ou coercibilidade, significa que os atos administrativos são

cogentes, obrigando a todos quantos se encontrem em seu círculo de incidência (ainda que o objetivo a ser por ele alcançado contrarie interesses privados), na verdade, o único alvo da Administração Pública é o interesse público.

Acerca da conceituação do referido instituto, é de salutar importância a reflexão de Patrícia Baptista (2003, p. 272):

Consenso quer dizer acordo, concordância de opiniões, harmonização. Por Administração consensual, assim, entende-se aquela que vai pautar a sua atuação na busca do consenso e da harmonia com a sociedade, como alternativa às imposições unilaterais que marcavam o direito administrativo clássico.

Conforme magistério de Diogo de Figueiredo Moreira Neto (2003, p. 133), o fenômeno da Administração concertada pode ser compreendido como "... o primado da concertação sobre a imposição nas relações de poder entre a sociedade e o Estado". Destarte, o modelo de Administração unilateral caracterizado pelo teor autoritário, cede espaço às formas concertadas de ação (SCHIRATO, PALMA, 2011, *online*).

No que tange essa mudança paradigmática, parte da doutrina assevera que uma de suas principais consequências foi a utilização do método dialógico pela Administração como uma solução preferencial e não mais, tão-somente, uma alternativa (OLIVEIRA, SCHWANKA, 2009, *online*).

Acerca da atuação administrativa clássica, Gustavo Justino de Oliveira e Cristiane Schwanka (2009, *online*) destacam que:

O direito administrativo foi originado nas bases do modelo liberal de Estado, vigente a partir do séc. XIX, período em que a imperatividade (noção que expressava a autoridade do Estado frente aos indivíduos, decorrente da soberania) acabou por conformar os institutos e categorias desse ramo jurídico. Em virtude desse poder de império, forjou-se a ação administrativa típica, a qual era manifestada por meio de atos administrativos, cujos atributos essenciais sujeitavam-se à noção de autoridade. O binômio autoridade-liberdade – matizador do direito administrativo desde sua origem – tem fundamento no surgimento da Administração pública; é o momento da Administração autoritária, com seus traços característicos de (i) desigualdade entre a Administração e os indivíduos e (ii) atribuição aos órgãos e entes administrativos de poderes de autoridade sobre os mesmos.

Aponta-se ainda que a Administração dialógica constitui um vetor pelo qual a

Administração Pública passa a conhecer melhor os imbróglios e anseios dos administrados. Neste sentido, explana Odete Medauar (2003, p. 211):

A atividade de consenso-negociação entre o Poder Público e particulares, mesmo informal, passa a assumir papel importante no processo de identificação e definição de interesses públicos e privados, tutelados pela Administração. Esta não mais detém exclusividade no estabelecimento do interesse público; a discricionariedade se reduz, atenua-se a prática de imposição unilateral e autoritária de decisões. A Administração volta-se para a coletividade, passando a conhecer melhor os problemas e aspirações da sociedade. A Administração passa a ter atividade de mediação para dirimir e compor conflitos de interesses entre várias partes ou entre estas e a Administração. Daí decorre um novo modo de agir, não mais centrado sobre o ato como instrumento exclusivo de definição e atendimento do interesse público, mas como atividade aberta à colaboração dos indivíduos. Passa a ter relevo o momento do consenso e da participação.

O fenômeno da consensualidade no âmbito da Administração Pública pode ocorrer por intermédio de diversas "formas de expressão". Esta terminologia é empregada por Gustavo Justino de Oliveira e Cristiane Schwanka (2009, *online*), que as conceituam como sendo:

Entende-se como formas de expressão da Administração Consensual o modo de atuação dos órgãos e entidades administrativas a partir de bases e de procedimentos que privilegiam o emprego de técnicas, métodos e instrumentos negociais, visando atingir resultados que normalmente poderiam ser alcançados por meio da ação impositiva e unilateral da Administração Pública.

Neste compasso, é possível afirmar em primeiro plano que, em virtude da consolidação dos ideais de participação e eficiência administrativa, os quais decorrem da primazia do Estado Social e Democrático de Direito e do neoconstitucionalismo, operou-se uma mutação paradigmática na Administração Pública, de modo que esta deixou de pautar a sua atuação unicamente de modo autoritário e unilateral cedendo espaço para a atuação dialógica entre a sociedade e o Estado.

Ademais, observa-se que tal processo ganhou forças em virtude do fenômeno da consensualidade que, além de possuir um maior grau de efetividade em razão de suscitar a colaboração dos administrados, tem por escopo garantir a celeridade, lhanza, eficiência e participação destes na atividade administrativa, valores íncitos da hodierna concepção de

Estado.

O instrumento de ação das formas de expressão da consensualidade na Administração Pública é o acordo administrativo, de modo que a atividade consensual, na Administração concertada, será consubstanciada neste documento. A literatura administrativa também aponta o entendimento de que o acordo é gênero, enquanto que os contratos são espécie deste (OLIVEIRA, SCHWANKA, 2009, *online*).

O agir administrativo voltado para a consensualidade pode então ser entendido como um gênero do qual decorrem diversos *modus operandi*³, dentre os quais destaca-se a técnica da transação, que é o objeto de estudo do presente trabalho.

Assim, a seguir, será analisado os aspectos jurídicos do referido instituto no ordenamento pátrio. Por razões de caráter metodológico adentrar-se-á no estudo da transação partindo-se da seara em que a referida técnica foi inicialmente prevista, ou seja, no Direito Civil.

³ Segundo William Paiva Marques Júnior (2015, *online*), em virtude da introdução do modelo consensual de Administração Pública em decorrência da releitura do princípio da supremacia do interesse público sobre o privado, hodiernamente, se admite a possibilidade da feitura das seguintes práticas: “(1) utilização da arbitragem em contratos administrativos, desde que não se tratem de direitos indisponíveis; (2) o contrato de gestão previsto no Art. 37, §8º- da CF/88 (inserido com a EC No.: 19/98); (3) compromisso de cessação de prática sob investigação nos processos em trâmite na órbita do CADE (Art. 85 da Lei No.: 12.529/2011); (4) compromisso de ajustamento de conduta (Art. 5º-, §6º- da Lei No.: 7.347/85- Lei da Ação Civil Pública); (5) desapropriação efetivada mediante acordo, com previsão no Art. 10 do Decreto-lei No.: 3365/41; (6) acordos entabulados em contratos administrativos (Lei No.: 8.666/93); (7) contratação de parceria público-privada no âmbito da administração pública nos termos normatizados pela Lei No.: 11.079/2004; (8) o instituto da transação administrativa plasma uma estratégia de negociação através da qual as partes envolvidas na relação jurídica administrativa controvertida, mediante concessões recíprocas, previnem ou terminam litígio. O STF (RE 253885 / MG, Relatora: Min. Ellen Gracie, julgamento: 04/06/2002. Fonte: DJ 21-06-2002 PP-00118) reconheceu validade à transação administrativa em casos nos quais o princípio da indisponibilidade do interesse público deve ser atenuado, mormente quando se tem em vista que a solução adotada pela Administração é a que melhor atenderá à ulitimação do aludido interesse; (9) o Art. 16 da Lei No.: 12.846/2013 normatiza o instituto do acordo de leniência, consoante o qual a autoridade máxima de cada órgão ou entidade pública poderá celebrar acordo de leniência com as pessoas jurídicas responsáveis pela prática dos atos de corrupção que colaborem efetivamente com as investigações e o processo administrativo, sendo que dessa colaboração resulte a identificação dos demais envolvidos na infração, quando couber; e a obtenção célere de informações e documentos que comprovem o ilícito sob apuração”.

2.4 O instituto da transação no Direito Civil

A fim de que haja uma melhor compreensão do instituto jurídico da transação no Direito Tributário faz-se necessário perquirir as suas principais características e fundamentos na seara jurídica em que este foi elaborado. Destarte, a seguir, serão explanados os principais aspectos deste instituto no Direito Civil, com supedâneo no artigo 109 do CTN, o qual preleciona que na aplicação da legislação tributária utiliza-se os princípios gerais de Direito Privado para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas.

2.4.1 A origem romana e a definição no Direito Civil

A origem da transação (do latim, *transactio*) remonta ao período do imperador romano Justiniano durante a consolidação das leis do Digesto (MELILLO, 1992, p. 771 *apud* PIRES, 2010, *online*).

No referido período, o objeto principal da transação consistia na existência de um direito incerto (*res dubia*). Na dicção de Márcia Franco Pires (2010, *online*) "... a transação, nesse contexto, referia-se à coisa duvidosa, predominando a teoria da *res dubia*, ao invés da teoria da *res litigiosa*".

O instituto em comento foi incrementado no ordenamento jurídico brasileiro através das Ordenações Afonsinas, sendo classificado como um ato extrajudicial (CRUZ, 2004, *online*).

Nas Ordenações Filipinas, que perduraram até a entrada em vigor do Código Civil de 1916 - CC/16, a transação continuou sendo entendida como um ato extrajudicial, prelecionando o § 1º, título 78, do Livro 03, que os transigentes não poderiam postular no Poder Judiciário acerca do conteúdo da transação por eles firmada (BRASIL, 1870, *online*).

Na vigência do Código Civil de 1916 o instituto em apreço estava previsto no art. 1.025⁴, cuja redação é a mesma do art. 840 do Código Civil de 2002⁵.

No diploma civilista de 1916 a transação era definida como sendo um modo de

⁴ Art. 1.025. É lícito aos interessados prevenirem, ou terminarem o litígio mediante concessões mútuas (BRASIL, 1916).

⁵ Art. 840. É lícito aos interessados prevenirem ou terminarem o litígio mediante concessões mútuas (BRASIL, 2002).

extinção das obrigações. Nesse sentido, tem-se a lição conceitual de Clóvis Beviláqua (1955, p. 144), segundo a qual: "Para o Código Civil, a transação não é, propriamente, um contrato. Ainda que a lição da maioria dos Códigos seja em sentido contrário, o certo é que o momento preponderante da transação é o extintivo da obrigação".

Somente com o Código Civil de 2002 - CC/02, o referido instituto passou a ter natureza jurídica contratual. Este é o entendimento de Washington de Barros Monteiro (2007, p. 392), que assim preleciona: "em sentido técnico, a partir da lei civil de 2002, transação constitui contrato, pelo qual as partes, fazendo-se concessões recíprocas, extinguem obrigações litigiosas ou duvidosas".

Corroborando o pensamento em amanho, Orlando Gomes (2009, p. 544), assenta: "Transação é o contrato pelo qual mediante concessões mútuas, os interessados previnem ou terminam um litígio, eliminando a incerteza de uma relação jurídica".

Assim, observa-se que na seara cível o conceito de transação evoluiu, de modo que esta passou a ser entendida como uma espécie de contrato, no qual as partes, mediante concessões recíprocas, põem fim a um litígio, não sendo mais considerada somente como uma forma de extinção das obrigações.

2.4.2 Objeto e características

Acerca do contrato de transição, Orlando Gomes (2009, p. 544) preceitua que este caracteriza-se por ser bilateral, oneroso, comutativo e formal. Conforme a dicção do artigo 841 do Código Civil de 2002, a prática transacional somente poderá versar sobre direitos patrimoniais de caráter privado, de modo que nem todos os direitos podem ser objeto de uma transação.

A lume do disposto no CC/02, o instituto em apreço tem por características a indivisibilidade e a interpretação restrita. Sua natureza indivisível encontra supedâneo no artigo 848 do mencionado diploma normativo, o qual aduz que se uma das cláusulas da transação for nula, todo o negócio padece do mesmo vício. A exceção à regra da indivisibilidade das cláusulas da transação encontra previsão legal no parágrafo único do dispositivo legal supracitado, o qual preleciona que nas hipóteses em que o contrato de transação versar sobre negócios jurídicos autônomos entre si, a nulidade de uma de suas disposições não prejudica as demais (PIRES, 2010, *online*).

Acerca da interpretação dos termos firmados em sede de transação, conforme preceitua o artigo 843 do CC/02, que possui redação similar à do artigo 1.027 do CC/16, esta

deverá ocorrer de modo restritivo.

No que tange à forma adequada para se interpretar a transação, Caio Mário da Silva Pereira (2009, p. 443) assevera que esta deverá ser restritiva, pois, conforme o magistério do referido autor, tal modo de interpretação é o que mais se coaduna com os preceitos do ordenamento pátrio, tendo em vista a transação envolve a renúncia de direitos e a extinção de obrigações.

Consoante a definição trazida no artigo 840 do CC/02, observa-se que, para haver transação, se faz necessária a presença dos seguintes requisitos: a existência de conflito, a vontade das partes e reciprocidade nas concessões.

Segundo Maria Helena Diniz (2013, p. 631), é elemento essencial de toda transação a existência de uma relação jurídica controvertida:

Pressupõe, portanto, a transação um litígio ou uma dúvida possível de se dar ou já existente, por ser um remédio a que as partes recorrem para prevenir ou terminar controvérsias. A obrigação oriunda da transação é sempre motivada por um litígio, logo não pode prevalecer se aquele já se encerrou.

Consoante expõe Paulo Ricardo de Souza Cruz (2004, *online*) a doutrina civilista se apresenta dividida em três vertentes no que tange a natureza da relação jurídica controvertida objeto da transação:

Em suma, quanto à natureza da relação jurídica objeto da transação, temos 3 correntes básicas, que entendem ser necessário: a) apenas que a relação jurídica seja duvidosa (*res dubia*); b) apenas que a relação jurídica seja litigiosa (*res litigiosa*); e c) que a relação jurídica seja litigiosa e duvidosa (*res litigiosa et dubia*).

Por ser uma espécie de contrato, a transação consiste em um acordo de vontades. Em âmbito transacional, a solução deve ser dada pelas próprias partes, de modo que se esta for proferida por um terceiro, estar-se-á, por exemplo, diante de uma resolução judicial da lide ou de uma arbitragem (CRUZ, 2004, *online*).

Para que possa haver transação é necessário que as partes estabeleçam concessões recíprocas, conforme prescreve o artigo 840 do CC/02. Sobre tal requisito, cabe trazer a lume a explanação de Márcia Franco Pires (2010, *online*), segundo a qual, não havendo concessões recíprocas, estar-se-á diante de uma hipótese de renúncia, desistência, perdão ou liberalidade, mas não de um contrato de transação.

Ademais, segundo o artigo 843 de CC/02, a transação constitui um negócio jurídico declaratório, de modo que através desta somente se declara ou se reconhece direitos, não transmitindo-os.

2.4.3 Capacidade para transigir

No que tange à capacidade para transigir, Paulo Ricardo de Souza Cruz (2004, *online*) aduz que nem todas as pessoas a possuem. De acordo com o referido autor, apenas terá capacidade para transacionar, aquele que puder dispor do direito objeto do contrato de transação. Assim, caso um incapaz deseje transacionar acerca de bens móveis, as concessões devem ser feitas pelo seu curador, que desempenha a função de seu representante legal. Por outro lado, caso as concessões versem sobre imóveis, a transação pode ocorrer apenas mediante autorização judicial, tendo em vista que essa é a previsão contida no Código Civil de 2002 para as hipóteses de alienação de imóveis pertencentes às pessoas incapazes.

2.4.4 Espécies e forma

São duas as espécies de transação: a preventiva e a terminativa. De acordo com Paulo Ricardo de Souza Cruz (2004, *online*), a transação preventiva é aquela que "... se realiza antes de um litígio ser submetido à apreciação judicial, pressupondo a inexistência de processo em que se discuta a questão".

Acerca dessa espécie de transação, Orlando Gomes (2009, p. 545) preceitua que as partes, amiúde, optam por realizar concessões mútuas entre si ao invés de submeter seu conflito à apreciação judicial, tendo em vista o risco de haver uma decisão desfavorável para uma delas, além de terem que tolerar a morosidade que assola o Poder Judiciário:

Não raro, prefere-se fazer concessões mútuas a arriscar-se num pleito cuja solução poderá ser inteiramente desfavorável a um deles. Por vezes a transação preventiva é usada menos para evitar a decisão judicial do que para eliminar os vexames e a demora de uma lide.

Quanto à forma, o artigo 842 do CC/02 determina que a transação preventiva deve ser feita mediante instrumento particular, salvo nos casos em que seu objeto verse sobre direitos que exigem escritura pública para serem alienados (PIRES, 2004, *online*).

Ao revés, a espécie terminativa de transação processa-se em juízo, diante de um processo que encontra-se em curso (GOMES, 2009, p. 546).

No que diz respeito à espécie de transação encimada, Paulo Ricardo de Souza Cruz (2004, *online*), assevera que a sua utilização em detrimento da solução judicial da lide ocorre para evitar os riscos de derrota, de morosidade na obtenção do provimento judicial e o de este, futuramente, não vir a ser satisfatoriamente executado:

A transação terminativa diz respeito a direitos contestados em juízo e tem como objetivo pôr termo ao processo judicial. A decisão judicial que seria proferida (solução jurisdicional da lide) é substituída pela transação (solução contratual da lide). Faz-se isso para evitar os riscos de derrota, sempre existentes em uma disputa judicial, a demora na obtenção da prestação jurisdicional e, em muitos casos, a própria possibilidade de o provimento jurisdicional não poder ser satisfatoriamente executado, levando a parte a “ganhar, mas não levar,” utilizando-se a expressão popular.

Nos termos do artigo 842 do CC/02, a transação terminativa do litígio será reduzida a termo nos autos ou dar-se-á mediante escritura pública, nos casos em que a lei a exige. Neste diapasão, Orlando Gomes (2009, p. 546) leciona que será sempre necessária a homologação judicial e, por tal motivo, a transação terminativa também é denominada transação judicial.

Destarte, observa-se que em âmbito cível, a transação pode ser praticada antes da existência de uma lide, hipótese em que assumirá a sua modalidade preventiva, ou após o ajuizamento de uma demanda, situação em que se estará diante de sua modalidade terminativa. Por ser um negócio jurídico solene, ambas as espécies somente terão validade se forem respeitados os requisitos relacionados à sua forma dispostos no artigo 842 do CC/02.

2.4.5 Nulidades e anulabilidades

No que concerne ao campo da validade, além do disposto no *caput* do artigo 848 do CC/02, segundo o qual sendo nula uma das cláusulas, todo o contrato será nulo, a transação também padecerá de nulidade quando, de acordo com o artigo 850 da mencionada legislação, o litígio já tiver sido decidido judicialmente por sentença transitada em julgado e uma das partes contratantes não possuir ciência deste fato, bem como na hipótese de nenhum dos transigentes possuir direito sobre o objeto transacionado e, após a conclusão do

procedimento, tomam conhecimento dessa circunstância através da descoberta posterior do título indicativo da carência do referido direito.

Conforme preceitua o artigo 849 do CC/02, o contrato de transação pode ser anulado quando houver dolo, coação ou erro essencial quanto à pessoa ou coisa controversa.

2.5 A realidade brasileira no contexto da cobrança judicial do crédito tributário federal

A ação de execução fiscal é disciplinada na Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, e é manejada pela Fazenda Pública para obter judicialmente os valores relativos aos débitos inscritos em Dívida Ativa.

A Dívida Ativa, que pode ser municipal, estadual ou federal, compreende os créditos a favor da Fazenda Pública de cada ente federativo, cuja liquidez e certeza foram apuradas e, em virtude do inadimplemento do devedor e da inexistência de causas de extinção ou suspensão da exigibilidade do referido crédito, procedeu-se à sua inscrição.

A cobrança judicial da Dívida Ativa ocorre somente após restarem infrutíferas as tentativas de recuperação do crédito tributário na via administrativa. Assim, pode-se inferir que ingressam na via judicial os títulos mais difíceis de recuperar.

De acordo com o relatório Justiça em números 2016, desenvolvido pelo Conselho Nacional de Justiça - CNJ (2016, *online*), metade dos processos pendentes de baixa no final do ano de 2015 referiam-se à fase de execução. Dentre estes, observou-se que os processos de execução fiscal são os grandes responsáveis pela alta litigiosidade da Justiça Federal, visto que representam, aproximadamente, 42% do total de casos pendentes totais e 84% do total de casos pendentes no âmbito das execuções.

Ademais, segundo o CNJ (2016, *online*), as referidas ações possuem a maior taxa de congestionamento (cerca de 94%) dentre os processos de execução que tramitam na Justiça Federal quando comparados às execuções judiciais criminais (de pena privativa de liberdade e pena não privativa de liberdade), às execuções judiciais não criminais e às execuções de títulos executivos extrajudiciais não fiscais.

Gráfico 1 – Termômetro da taxa de congestionamento.



Fonte: Conselho Nacional de Justiça (2016).

Deste modo, constatou-se que, em 2015, de cada 100 processos de execução fiscal, apenas 6 foram baixados. Desconsiderando-se estas execuções, a taxa de congestionamento da Justiça Federal cairia de 71,6% para 61,1% no ano de 2015 (CNJ, 2016, *online*).

Neste mesmo estudo, constatou-se que no âmbito da Justiça Federal, para serem sentenciados, os processos de execução levam mais que o triplo do tempo utilizado nos processos de conhecimento, apesar de não envolverem atividade cognitiva.

Assim, vemos que as execuções fiscais ajuizadas pela União, apesar das particularidades desta ação, inserem-se na seara problemática dos processos de execução em trâmite na Justiça Federal.

Neste ponto, é preciso ressaltar que o referido estudo deu-se através de dados obtidos em 2015, ou seja, antes da entrada em vigência do Código de Processo Civil de 2015, que ocorreu em 18 de março de 2016.

Logo, a execução dos títulos executivos judiciais, assim como hodiernamente continua ocorrendo nas execuções de títulos executivos extrajudiciais, era processada em uma ação autônoma e não mediante a instauração de uma nova fase dentro do processo em curso, denominada de cumprimento de sentença, que vem disciplinada nos artigos 513 a 538 do CPC/2015.

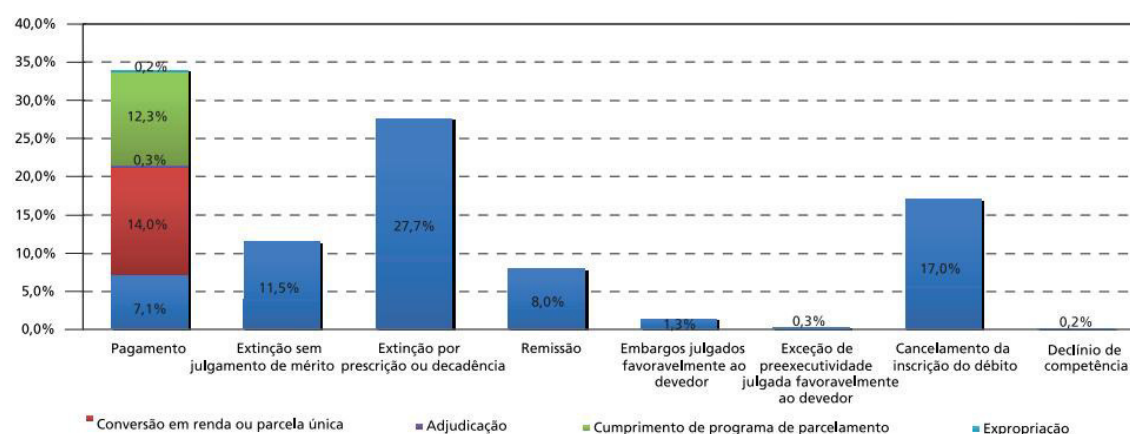
Todavia, o congestionamento das execuções fiscais na Justiça Federal não ocorre somente em razão do volume de processos em trâmite, mas principalmente em virtude da dificuldade de se extrair dos devedores as quantias devidas.

Nem todos os processos de execução fiscal no âmbito da Justiça Federal são ajuizados pela União. De acordo com o estudo feito pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA (2011, *online*), o referido ente federativo é exequente em 59,2% das ações de execução fiscal, de modo que 50,3% destas foram ajuizadas pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), 8,9% pela Procuradoria Geral Federal (PGF) e 0,6% pelos departamentos jurídicos dos bancos públicos federais.

Afora a União, os maiores demandantes em processos de execução fiscal no âmbito da Justiça Federal são os conselhos de fiscalização das profissões liberais, os quais representam o percentual de 36,4% do volume de processos baixados (IPEA, 2011, *online*).

De acordo com os dados do IPEA (2011, *online*), cerca de 33,9% dos casos de baixa dos processos de execução fiscal ocorrem em virtude do pagamento integral da dívida. O segundo maior motivo ensejador da baixa é a ocorrência de extinção por prescrição ou decadência, que representa um percentual de 27,7% dos processos, seguido pelo cancelamento da inscrição do débito (17%), a extinção sem julgamento do mérito (11,5%), a remissão (8%), o julgamento de embargos à execução de modo favorável ao executado (1,3%), o julgamento de exceção de pré-executividade de modo favorável ao executado (0,3%) e o declínio de competência (0,2%).

Gráfico 2 – Distribuição dos processos de execução fiscal segundo o motivo da baixa.

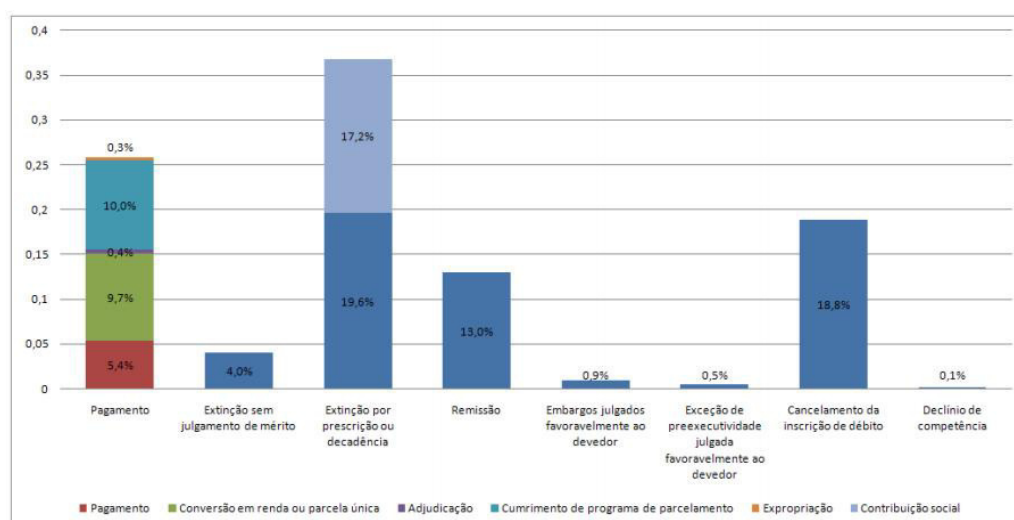


Fonte: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (2011).

Segundo a Nota Técnica sobre o Custo e Tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional desenvolvida pelo IPEA (2011,

online), esta situação se modifica no que tange as execuções fiscais promovidas pela PGFN, de modo que o principal motivo de baixa em tais casos é a extinção por prescrição ou decadência (36,8%) e, em seguida, vem a extinção em virtude do pagamento integral da dívida (25,8%).

Gráfico 3 – Distribuição dos processos de execução fiscal promovidos pela PGFN, segundo o motivo da baixa.



Fonte: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (2011).

Ante o baixo êxito das execuções fiscais e do custo financeiro para promovê-las e mantê-las, o Ministério da Fazenda editou a Portaria MF nº 75, de 22 de março de 2012, que, dentre outras matérias, dispõe acerca do não ajuizamento de execuções fiscais nos casos em que os débitos com a Fazenda Nacional sejam inferiores ou equivalentes ao montante de R\$ 20.000,00.

Nestas situações, o débito permanece inscrito em Dívida Ativa, mas a diferença é que a execução fiscal não será o meio utilizado para o seu recolhimento, de modo que para a cobrança destes valores faz-se necessária a adoção de meios mais econômicos, pois de nada adiantaria promover uma execução fiscal quando o valor do crédito recuperado for equivalente ou inferior aos custos decorrentes do ajuizamento da referida ação.

Destarte, observa-se que a utilização das ações de execução fiscal tem garantido um baixo retorno financeiro ao Erário federal. Além deste fator, tais ações contribuem para aumentar os níveis de congestionamento dos processos em trâmite na Justiça Federal.

É lição conceitual de Marcos Aurélio Borges de Paula (2009, p. 44) que a

Administração Tributária deve fazer parte da solução e não do problema. Ante tal cenário verifica-se ser necessária a aplicação de mecanismos alternativos de cobrança pela União, a fim de que o crédito público seja recuperado e haja a concretização da justiça fiscal.

3 TRANSAÇÃO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA: LIMITES E POSSIBILIDADES

Passa-se a expor acerca da disciplina do instituto da transação no Código Tributário Nacional, analisando-o à luz dos princípios constitucionais da legalidade, da igualdade e da indisponibilidade do interesse público. Ademais, explicita-se o tratamento conferido a institutos similares à transação em ordenamentos alienígenas, em especial no norte-americano e no italiano, bem como a disciplina do referido instituto nos Estados brasileiros de Minas Gerais e Pernambuco.

3.1 Apontamentos gerais sobre a extinção do crédito tributário

O crédito tributário consiste no direito de crédito da Fazenda Pública decorrente da formalização de uma relação obrigacional tributária, ou seja, o crédito tributário não nasce juntamente com a obrigação tributária, mas sim em decorrência da formalização desta. De acordo com Hugo de Brito Machado (2003, p. 199), o crédito tributário representa “o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (o objeto da relação obrigacional)”.

Sua constituição dar-se por intermédio do lançamento, ato este que é feito pela autoridade administrativa e tem por desiderato apurar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, determinar a matéria tributável, calcular o *quantum* de tributo devido, indicar o sujeito passivo e, eventualmente, impor a penalidade aplicável. Acerca da constituição do crédito por meio do lançamento tributário, Kiyoshi Harada (2013, p. 536) ensina que:

O crédito tributário nada mais é do que a própria obrigação tributária principal formalizada pelo lançamento, ou seja, tornada líquida e certa pelo lançamento. A obrigação tributária principal, como já vimos, consiste no pagamento de tributo ou de pena pecuniária. O crédito tributário nada mais é do que a conversão dessa obrigação ilíquida em líquida e certa, exigível no prazo estatuído na legislação tributária.

O crédito tributário não é *ad aeternum*, de modo que este poderá vir a ser extinto. A respeito da extinção do crédito tributário, assim aduz Cláudio Martins (1968, p. 139):

A extinção de um crédito, portanto, é a liberação definitiva do devedor, do vínculo que o prende ao credor. Consequentemente, a extinção do crédito tributário consiste na liberação do sujeito passivo da obrigação tributária principal, do vínculo que o adstringe ao Estado.

Observa-se, portanto, que o lançamento tributário consiste em uma atividade administrativa vinculada e obrigatória, de modo que seu descumprimento acarreta a aplicação da pena de responsabilidade funcional ao agente público, conforme dispõe o do artigo 142, parágrafo único, do CTN.

Hugo de Brito Machado (2003, p. 188) assevera que a extinção do crédito tributário nem sempre implica na extinção da obrigação tributária:

A extinção do crédito, repita-se, pode afetar, ou não, o direito de constituir novo crédito. O crédito, como se sabe, é distinto da obrigação. É relação formalizada, acertada, tornada líquida e certa. A extinção do crédito pode afetar, além da forma, também o conteúdo, a própria obrigação tributária. Neste caso não haverá mais direito de lançar porque não existirá mais a relação obrigacional que seria o conteúdo do crédito tributário. É possível, entretanto, que a extinção do crédito afete apenas a forma, sem afetar o conteúdo. Neste caso, em face da subsistência da relação obrigacional, persiste o direito de lançar, vale dizer, de constituir novo crédito tributário.

Em contraste ao pensamento encimado, Paulo de Barros Carvalho (2005, p. 453) aduz que a obrigação tributária extingue-se junto com o respectivo crédito, uma vez que sem o crédito inexistente o liame obrigacional entre o sujeito ativo e o sujeito passivo:

Depois de tudo que dissemos, claro está que desaparecido o crédito decompõe-se a obrigação tributária, que não pode subsistir na ausência desse nexo relacional que atrela o sujeito pretensor ao objeto e que consubstancia seu direito subjetivo de exigir prestação. O crédito tributário é apenas um dos aspectos da relação jurídica obrigacional, mas sem ele inexistente o vínculo. Nasce no exato instante em que irrompe a obrigação e desaparece juntamente com ela.

A extinção do crédito tributário se restringe às hipóteses legalmente previstas, tendo em vista que o referido crédito trata-se de uma obrigação *ex lege*. O Código Tributário Nacional (CTN), nos onze incisos do artigo 156, elenca doze hipóteses de extinção do crédito

tributário⁶, a saber: I - o pagamento; II - a compensação; III - a transação; IV - remissão; V - a prescrição; VI - a decadência; VII - a conversão de depósito em renda; VIII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento; IX- a consignação em pagamento; X - a decisão administrativa irreformável; XI - a decisão judicial passada em julgado; XII – a dação em pagamento em bens imóveis.

Acerca das causas ensejadoras da extinção do crédito tributário, Paulo de Barros Carvalho (2005, p. 455) aponta que algumas delas como, por exemplo, o pagamento, a compensação e a transação, consistem em verdadeiros institutos jurídicos, enquanto que outras, como a decisão administrativa irreformável e a decisão judicial passada em julgado, consistem em fatos munidos de juridicidade.

Dentre tais hipóteses, será estudado a seguir o instituto da transação como modalidade de extinção do crédito tributário.

3.2 Análise do cabimento da utilização do instituto da transação na esfera tributaria

O instituto da transação na seara tributária sofre limitações quando comparado à sua utilização em âmbito cível em decorrência dos princípios e postulados que regem o Direito Público, como o princípio da legalidade e da indisponibilidade do interesse público.

Destarte, parte da doutrina assevera que o referido instituto não é cabível como modalidade de extinção do crédito tributário em virtude de ser incompatível com as premissas que norteiam o direito tributário, conforme expõe Eduardo Marcial Ferreira Jardim (2011, p. 401):

Nos lindes da tributação, contudo, tenho para mim que não há lugar para a transação. Em despeito do quanto dispõe o art. 171 do Código Tributário Nacional, e apesar da equivocada opinião ainda prosperante em expressiva parcela da doutrina, não padece dúvida que o aludido instituto afigura-se incompatível com as premissas concernentes à tributação, dentre elas a necessária discricionariedade que preside a transação e a vinculabilidade que permeia toda a função administrativa relativa aos tributos.

Esse caráter incompatível também é elucidado por Rubens Gomes de Souza

⁶ Conforme expõe Luciano Amaro (2011, p. 413): “O Código Tributário Nacional não tratou da extinção das obrigações acessórias. E agiu bem o legislador, pois não carecia fazê-lo. Obviamente, as obrigações acessórias extinguem-se mediante a implementação das prestações, positivas ou negativas, que constituem seu objeto”.

(1975, p.116):

Transação, regulada pelo art. 1.025 do Código Civil, é o ajuste pelo qual as partes terminam um litígio, ou evitam que ele se verifique, mediante concessões mútuas. Isto não seria possível no Direito Tributário, porque, como já vimos, a atividade administrativa do lançamento é vinculada e obrigatória (§25), o que significa que a autoridade fiscal não pode deixar de efetuar o lançamento exatamente como manda a lei não podendo fazer concessões.

Todavia, o certo é que o legislador preconizou tal instituto no Código Tributário Nacional e, ademais, partindo-se novamente de uma análise sistêmica do ordenamento jurídico pátrio, vemos que a transação em matéria tributária possui fundamento constitucional na redação do artigo 37, *caput*, e §3º, da Carta Magna, tendo em vista que o referido dispositivo aduz que a atividade administrativa deve guiar-se pelos princípios da eficiência e da participação dos administrados.

3.3 A disciplina da transação no Código Tributário Nacional

O instituto da transação alberga o Sistema Tributário Nacional desde a edição do CTN em 1966, estando previsto no inciso III do artigo 156, que trata das modalidades de extinção do crédito tributário, bem como no artigo 171, que disciplina a utilização do referido instituto em âmbito fiscal, *in verbis*:

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

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

Da exegese do dispositivo legal supracitado é possível inferir que a Administração Tributária somente poderá transacionar se existir previsão legal para tanto. Acerca da exigência de lei específica para disciplinar a transação na esfera tributária, Sacha Calmon Navarro Coêlho (2009, p. 740) assevera que: “Em Direito Tributário, o sujeito ativo não pode dispor do crédito tributário, que é público e indisponível. Somente a lei pode dele dispor”. Ademais, Hugo de Brito Machado (2003, p. 204) preleciona: “Se o agente do Estado pudesse

transigir sem autorização legal, estaria destruída a própria estrutura jurídica deste”. Neste mesmo sentido, Paulo de Barros Carvalho (2005, p. 465) assim aduz: “O princípio da indisponibilidade dos bens públicos impõe seja necessária previsão normativa para que a autoridade competente possa entrar no regime de concessões mútuas, que é da essência da transação”.

Em âmbito tributário, a utilização do instituto da transação tem por única finalidade a terminação do litígio que verse sobre a extinção do crédito tributário, conforme ensina Sacha Calmon Navarro Coêlho (2009, p. 740). Acerca do caráter terminativo da transação tributária, Hugo de Brito Machado (2003, p. 204) também destaca que: “não pode haver transação para prevenir litígio. Só depois de instaurado este é possível a transação.” No mesmo sentido, Paulo de Barros Carvalho (2005, p. 465) averba: “Ao contrário do que sucede no direito civil, em que a transação tanto previne como termina o litígio, nos quadrantes do direito tributário só admite a transação terminativa”.

Destarte, é de fácil ilação que, segundo tais autores, na esfera tributária a transação consiste em um mecanismo direcionado para a solução de conflitos e não para a prevenção destes. Todavia, em contraposição a este posicionamento, importa salientar a existência de vertente que defende a transação preventiva em âmbito tributário. Correlato a esta corrente, encontra-se o raciocínio de Paulo Ricardo de Souza Cruz (2004, *online*).

O referido autor (CRUZ, 2004, *online*), assevera que a lei específica que vier a disciplinar a transação tributária deverá prever a sua utilização na forma preventiva, a fim de que os aspectos controvertidos que por ventura advenham no curso do procedimento de fiscalização possam ter o seu tratamento convencionado entre a Administração e o contribuinte. Na busca pela elucidação deste raciocínio, formula o seguinte exemplo, no qual foram realizadas vendas sem a emissão de nota fiscal por uma empresa fabricante de camisas e, tendo em vista a dificuldade para realizar o arbitramento em razão grande variação de preços característica deste setor, a melhor solução seria que, de comum acordo, a fiscalização tributária e o contribuinte determinassem os valores que serão utilizados para o cálculo da receita omitida (CRUZ, 2004, *online*):

Cogitemos de um exemplo, para ilustrar. Em procedimento de fiscalização em uma empresa fabricante (sic) de camisas, a fiscalização, através da realização de auditoria de produção, demonstra terem sido realizadas vendas sem emissão de nota-fiscal. Todavia, inexistem elementos que permitam identificar com precisão a qualidade das camisas vendidas, de forma a quantificar, com precisão, a receita omitida. Mostra-se, necessária, então, a utilização de alguma forma de arbitramento. Dessa forma,

poder-se-ia cogitar da utilização do preço médio de venda nas operações contabilizadas, como também do menor ou maior preço registrado, havendo argumentos razoáveis para todos os critérios. Ora, em especial em um setor como o escolhido para o exemplo, onde uma camisa pode variar de poucos reais a centenas de reais por unidade, verifica-se que a escolha do critério de arbitramento terá enorme influência no montante do crédito tributário, podendo essa simples escolha abrir espaço para um longo processo, ainda que o contribuinte admita que ocorreram vendas não-registradas. Em um tal caso, a possibilidade de que a fiscalização tributária e o contribuinte pudessem determinar, de comum acordo, o preço a ser utilizado para o cálculo da receita omitida, seria um fator de intensa eliminação de conflituosidade e também de pacificação social.

Noutro giro verbal, em combate às ideias referenciadas, Anna Carla Duarte Chrispim (2009, *online*) medita que o CTN, ao contrário dos códigos de 1916 e 2002 que versam sobre Direito Civil, não utilizou a expressão “terminação de litígio”, mas sim “determinação de litígio”, de modo que:

O único sentido que poderia ser atribuído à expressão DETERMINAR no texto do artigo 171 – a não ser que se considerasse erro gráfico ou equívoco legislativo, o que é vedado ao intérprete pelas mais básicas regras de hermenêutica, sobretudo, quando sentido gramatical, histórico, razoável ou consensual se lhe possa atribuir – é o de decidir, resolver. E decidir ou resolver um litígio é julgar.

Neste diapasão, a autora em análise (CHRISPIM, 2009, *online*) conclui que:

A permissão contida na norma do art. 171, do CTN, é para que o legislador ordinário, mediante procedimento de transação, permita a decisão a respeito de litígio, mediante concessões mútuas das quais resultem a pacificação consensual de interesses que permitam a extinção do crédito tributário. Portanto, em matéria tributária, não pode existir transação onde não existe litígio.

Em que pese às duas últimas considerações ora expostas - ser juridicamente possível haver transação preventiva e que a terminologia correta é determinação - observa-se que, no que tange à primeira alegação, conforme expõe Hugo de Brito Machado (2003, p. 204) a utilização da transação apenas se justifica quando existe litígio, tendo em vista que esse instrumento não é a forma comum de extinção do crédito tributário, mas sim o pagamento. Em relação à segunda reflexão trazida à baila, infere-se que a terminologia adequada é “terminação do litígio”, partindo-se de uma análise histórica do período em que foi editada a

norma em comento, a qual se inspirou nos postulados do Código de Beviláqua.

No que diz respeito à natureza do litígio, Anna Carla Duarte Chrispim (2009, *online*) explicita que este poderá versar sobre matéria de fato ou de direito, uma vez que o CTN não faz essa distinção, além do fato de que, na prática, inexistente litígio que verse unicamente sobre questões de fato ou controvérsias de direito.

A doutrina não é unânime em relação à seara na qual o litígio foi instaurado, de modo que existem posicionamentos que defendem que a Administração Tributária somente poderia transacionar em litígios judiciais, enquanto outra parcela da literatura admite a possibilidade de haver transação nos litígios que também tramitam na esfera administrativa. Coadunando-se com a primeira corrente, Bernardo Ribeiro de Moraes (1997, p. 457), assim preleciona:

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.

Por sua vez, adere-se à vertente segundo a qual é possível transigir em matéria tributária quando há lide judicial ou administrativa, Paulo de Barros Carvalho (2005, p. 465), que aduz:

Agora, divergem os autores a propósito das proporções semânticas do vocábulo *litígio*. Querem alguns que se trate de conflito de interesses deduzido judicialmente, ao passo que outros estendem a acepção a ponto de abranger as controvérsias meramente administrativas. Em tese, concordamos com a segunda alternativa. O legislador do Código não primou pela rigorosa observância das expressões técnicas, e não vemos por que o entendimento mais largo viria em detrimento do instituto ou da racionalidade do sistema. O diploma legal permissivo da transação trará, certamente, o esclarecimento desejado, indicando a autoridade ou as autoridades credenciadas a celebrá-la. (Grifos no original).

Ademais, segundo o artigo 171 do CTN, a transação é feita por meio do estabelecimento de concessões mútuas, ou seja, esta não estará configurada se for estipulada mediante atos unilaterais de uma das partes envolvidas. Neste sentido, Sacha Calmon Navarro Coêlho (2009, p. 740) dispõe: “O certo é que a transação exige concessões recíprocas, como, v.g., renúncia a honorários. Se apenas uma parte cede, não há transação, senão que ato

unilateral capaz de comover ou demover a outra parte”.

Analisando o emprego da transação no mundo dos fatos, Paulo de Barros Carvalho (2005, p. 465) observa que, usualmente, a extinção da obrigação não ocorre devido à aplicação de concessões recíprocas, mas sim em razão do pagamento:

Mas é curioso verificar que a extinção da obrigação, quando ocorre a figura transacional, não se dá, propriamente, por força das concessões recíprocas, e sim do pagamento. O processo de transação tão-somente prepara o caminho para que o sujeito passivo quite sua dívida, promovendo o desaparecimento do vínculo. Tão singela meditação já compromete o instituto como forma extintiva de obrigações.

Nesse mesmo sentido, tem-se a lição de Sacha Calmon Navarro Coêlho (2009, p. 740), o qual aduz que a transação consiste em um *modus faciendi* para promover o pagamento dos valores devidos:

Transacionar não é pagar; é operar para possibilitar o pagar. É *modus faciendi*, tem feição processual, preparatório do pagamento. Por meio de uma transação, muita vez (sic) ocorre pagamento em moeda consorciado por pagamento por compensação, a aplicação de remissões e anistias, ou mesmo a dação em pagamento de coisa diversa do dinheiro.

Werther Botelho Spagnol (2004, p. 239) pondera que a transação pode versar tanto sobre o valor do crédito discutido quanto acerca da forma em que este será pago:

A transação é sempre possível em Direito Tributário. É usualmente praticada em matérias que se encontram sob o crivo do Poder Judiciário e que representam grandes importâncias em termos de arrecadação. Pode a transação, desde que autorizada por lei, versar tanto sobre o *quantum debeatur* ou sobre a forma de pagamento (prazo de pagamento, entrega de bens, etc).

No tocante à iniciativa para a realização da transação, a doutrina diverge, de modo que alguns autores afirmam que somente a Administração Fazendária pode oferecer a proposta, enquanto outros entendem que a iniciativa cabe para ambas as partes (PIRES, 2010, *online*). Correlato a esta última corrente, tem-se o pensamento de Hugo de Brito Machado (2005, p. 529):

A celebração da transação não poderia ser feita por qualquer agente do Fisco. A lei definiria o procedimento a ser adotado e o órgão competente para esse fim. O procedimento poderia ser da iniciativa do contribuinte, em face da exigência que considerasse descabida. A proposta do acordo não configuraria confissão, nem reconhecimento do direito da Fazenda, mas simplesmente uma tentativa de evitar o litígio em face de certas particularidades da situação de fato, ou das normas legais aplicáveis, capazes de ensejar fundada dúvida sobre a relação obrigacional tributária.

Quanto à sua natureza jurídica, Kiyoshi Harada (2013, p. 552) e Hugo de Brito Machado (2003, p. 204) defendem que a transação é um acordo. Aliomar Baleeiro (1994, p. 575) aduz, com base no Código Civil de 1916, que trata-se de "... um ato jurídico, porque modifica e extingue obrigações preexistentes, e não contrato - apesar de prestigiosas opiniões em contrário - porque não cria tais obrigações".

A despeito do exposto, Paulo Ricardo de Souza Cruz (2004, *online*) observa que a definição do Código Civil de 1916, a qual assevera ser a transação um modo de extinção das obrigações, inspirou a natureza jurídica do referido instituto no Código Tributário Nacional, de modo que, neste diploma normativo, a transação é tida como uma modalidade de extinção do crédito tributário: "Essa posição do Código Civil influenciou a redação do Código Tributário Nacional que, cinquenta anos mais tarde, adotou posição semelhante, considerando a transação como uma modalidade de extinção do crédito tributário".

A transação deve ocorrer dentro dos parâmetros legais e de acordo com o juízo de conveniência e oportunidade da autoridade competente para transigir indicada pela lei, segundo Aliomar Baleeiro (1994, p. 575). Relativamente à discricionariedade exercida pela autoridade administrativa competente, Márcia Franco Pires (2010, *online*) averba:

Essa autoridade administrativa, exerce, certamente, um juízo de conveniência e oportunidade, para restringir e concordar com o pactuado entre a Fazenda e o contribuinte, todavia, não pode extrapolar os interesses voltados à satisfação coletiva e as finalidades tuteladas em Lei. As decisões da autoridade fiscal devem obedecer às disposições do art. 141 do Código Tributário Nacional e avaliar a pertinência pela autocomposição na solução da questão com a consequente extinção do crédito tributário, conforme a permissão da lei, no art. 171.

Assim, é de fácil ilação que o instituto da transação alberga preceitos próprios quando utilizado na seara tributária, de modo que o seu emprego na terminação de lides fiscais deve respeitar os limites legais, a discricionariedade aplicada pela autoridade

competente, bem como a existência de concessões recíprocas pelas partes envolvidas.

3.4 Transação e os princípios constitucionais tributários

O estudo da aplicação do instituto da transação na seara fiscal implica na análise de sua compatibilidade com os princípios que orientam o Direito Tributário e o próprio Direito Público. Assim, a seguir, será examinado o emprego da transação como modalidade de extinção do crédito tributário à luz dos princípios da legalidade e da indisponibilidade do interesse público, uma vez que estes são os postulados axiológicos que mais despertam inquietações em sede doutrinária no que tange à utilização da transação em matéria tributária.

3.4.1 Princípio da legalidade

A transação em matéria tributária difere-se do seu instituto homônimo na seara cível em virtude de esta última reger-se pela autonomia da vontade das partes, postulado este que não encontra estiva no Direito Público, principalmente em relação ao princípio da legalidade (PIRES, 2010, *online*).

O princípio da legalidade surgiu em virtude da necessidade de limitar o poder estatal à lei, sendo uma proteção ao cidadão contra os arbítrios do Estado. Sua finalidade, de acordo com Márcia Franco Pires (2010, *online*) é garantir que a atuação estatal vise tão-somente à concretização da harmonia social, de modo que os exercentes do poder encontrem-se sujeitos a uma estrutura normativa que proíbe favoritismos, perseguições, desmandos ou qualquer tipo de negociação que extrapole os limites legais que sofre o Estado. Destarte, a Administração Pública encontra-se vinculada à reserva legal, de modo que esta apenas poderá agir conforme o previsto em lei.

O princípio em comento encontra-se positivado no artigo 5º, II, da CRFB/1988, que assim dispõe: “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Em âmbito tributário, o constituinte reforçou este princípio no artigo 150, I, caracterizando-se como uma das limitações ao poder de tributar, a qual tem por conteúdo o fato de que somente mediante lei os entes federados poderão exigir ou aumentar tributo.

Hugo de Brito Machado (2001, p. 18) assevera que o princípio da legalidade tem por consectário proporcionar que a relação tributária não seja uma relação de poder, mas uma relação jurídica:

Adotando o princípio da legalidade, pode-se afirmar, pelo menos, que a relação de tributação não é uma relação simplesmente de poder, mas uma relação jurídica. Isto evidentemente não basta, mas é alguma coisa, menos ruim que o arbítrio. Não garante que o tributo seja consentido, mas preserva de algum modo a segurança.

Em âmbito tributário, o princípio em escopo pode ser visualizado sob dois enfoques: o formal e o material. No primeiro, o princípio da legalidade representa a exigência de que a instituição e a majoração de tributos seja feita mediante lei em sentido formal. Por seu turno, em sua concepção material⁷, o princípio alhures reflete o dever da lei em determinar os aspectos necessários para a incidência e a cobrança do tributo, tais como: a hipótese de incidência, os sujeitos ativo e passivo, a alíquota e a base de cálculo, além das sanções e das causas de suspensão da exigibilidade e de extinção do crédito tributário (CRUZ, 2004, *online*).

Todavia, o princípio em comento não é absoluto, de modo que a própria Constituição Federal de 1988 traça as hipóteses em que este pode ser mitigado, a saber: a alteração das alíquotas dos impostos regulatórios de mercado, ou seja, imposto de importação - II, imposto de exportação - IE, imposto sobre produtos industrializados - IPI e imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários - IOF, nos termos do artigo 153, §1º, da CRFB/1988; na redução e no reestabelecimento das alíquotas do ICMS-combustível, com fulcro no artigo 155, §4º, IV, *c*, da CRFB/1988 e na redução e no reestabelecimento das alíquotas da CIDE-combustível, com fundamento no artigo 177, §4º, I, *b*, da CRFB/1988. O Código Tributário Nacional, na dicção do artigo 97, § 2º, preleciona que a atualização do valor monetário da base de cálculo dos tributos não configura majoração, logo, a sua feitura independe de lei.

No que tange à transação, conforme analisado anteriormente, a lei expressamente permite a sua utilização em âmbito tributário, por força do disposto nos artigos 156, III, e 171 do CTN. Logo, em tese, é permitida a aplicação do referido instituto para solucionar lides fiscais. Todavia, a transação trata-se de um acordo no qual as partes solucionam o litígio mediante concessões mútuas. Destarte, na prática, é preciso existir certo grau de discricionariedade da autoridade competente, a fim de que, de fato, o acordo celebrado configure uma transação.

Assim, infere-se que a lei específica que vier a tratar sobre o tema em comento

⁷ Misabel Derzi (1988, p. 18) confere terminologia própria para o princípio da legalidade em seu aspecto material o nomeando princípio da tipicidade.

deve permitir um certo grau de flexibilidade à autoridade competente, uma vez que, por mais que tal diploma normativo seja extremamente prolixo e abarque um grande número de situações nas quais a referida autoridade poderia se deparar, ainda assim, não irá conseguir englobar todas as querelas que eventualmente poderão surgir no universo dos fatos.

Sem embargo, é preciso salientar que essa margem legalmente atribuída de discricionariedade deve ser minuciosamente delimitada, tendo em vista que o bem transacionado consiste no crédito tributário, ou seja, trata-se de bem público.

Destarte, observa-se que o diploma normativo que versar sobre a utilização do instituto da transação tributária deverá fixar as hipóteses em que a autoridade competente poderá exercer seu juízo de conveniência e oportunidade, tendo em vista que tal instituto jurídico consiste em um acordo que, impreterivelmente, deve ser estabelecido mediante concessões recíprocas, as quais, por lógica, seria impossível o legislador prever integralmente.

3.4.2 Princípio da indisponibilidade do interesse público

O princípio da indisponibilidade do interesse público não se encontra disposto de maneira expressa no Texto Constitucional como um dos princípios orientadores da atividade administrativa. Todavia, a doutrina e a jurisprudência entendem que o princípio em escopo se insere implicitamente no arcabouço axiológico da Administração Pública (CARVALHO FILHO, 2010, p. 34).

O referido princípio preconiza que o agente estatal não pode dispor dos bens públicos fundamentando-se unicamente em seu juízo de conveniência e oportunidade, uma vez que tais bens pertencem à coletividade, sendo a Administração Pública apenas responsável por sua curadoria (MELLO, 2006, p. 70). Destarte, para dispor de tais bens é necessário previsão legal neste sentido, pois tem-se a concepção de que o conteúdo da lei alberga, em tese, o aval dos cidadãos. À símile do exposto, José dos Santos Carvalho Filho (2010, p. 37), assim preleciona:

Os bens e interesses públicos não pertencem a Administração nem a seus agentes. Cabe-lhes apenas geri-los, conserva-los e por eles velar em prol da coletividade, esta sim a verdadeira titular dos direitos e interesses públicos. O princípio da indisponibilidade enfatiza tal situação. A Administração não tem a livre disposição dos bens e interesses públicos, porque atua em nome de terceiros. Por essa razão é que os bens públicos só podem ser alienados na forma em que a lei dispuser.

Amiúde, têm-se práticas estatais extremamente desproporcionais lastreadas na perseguição e na proteção do famigerado interesse público. Conforme observa Raquel Cavalcanti Ramos Machado (2006, *online*), a Administração Pública não deve fundamentar a sua atuação invocando de modo genérico a expressão em apreço:

Seja como for, vale dizer, seja a indeterminação do conceito de interesse público atribuidora ou não de insindicabilidade aos atos administrativos, o certo é que essa mesma indeterminação, em qualquer caso, longe de autorizar a invocação genérica do termo, exige uma ainda maior fundamentação das decisões, judiciais ou administrativas, que nele eventualmente se baseiem. De fato, mesmo considerando que, topicamente (diante de situações concretas), o interesse público seja conceito verdadeiramente indeterminado, que aponta para distintas situações em cada caso, para invocá-lo corretamente seria indispensável que se demonstrasse porque que a medida eleita/aceita realiza-o, demonstrando, conseqüentemente (*sic*), a adequação, a necessidade e a proporcionalidade do ato administrativo para a realização do interesse público no caso questionado.

Contudo, o termo “interesse público” trata-se de um conceito jurídico indeterminado, no qual a doutrina e a jurisprudência ainda divagam acerca do seu significado (MARQUES JÚNIOR, 2015, *online*). Marçal Justen Filho (2005, p. 39), através de uma conceituação negativa, ou seja, aduzindo apenas aquilo que descaracteriza o vocábulo em apreço, assim preleciona:

[...] nenhum ‘interesse público’ se configura como ‘conveniência egoística da administração pública’”, já que o chamado interesse secundário ou interesse da Administração Pública não é público, sendo sequer verdadeiro interesse, mas mera conveniência circunstancial. Nem se confunde com os interesses do agente público, que deve pautar suas ações segundo os interesses da coletividade abstratamente considerada, e não interesses privados e egoísticos.

O referido princípio não significa que a opinião dos administrados é uníssona sobre determinada matéria, mas que, em abstrato, ela representa o entendimento da maioria, conforme salienta William Paiva Marques Júnior (2015, *online*):

O interesse público não se coaduna com unanimidade, mas sim com os anseios da maioria dos cidadãos, que não podem ser manipulados arbitrariamente pela Administração Pública, como tradicionalmente é feito no Brasil, olvidando-se dos

parâmetros da cidadania inclusiva albergada pelo Texto Constitucional de 1988.

A doutrina subdivide o interesse público em duas categorias, a saber: interesse público primário e interesse público secundário. O primeiro trata-se do interesse social, ou seja, é pautado na vontade da coletividade. Por seu turno, o interesse público secundário caracteriza-se por versar unicamente sobre os interesses que concernem às pessoas jurídicas que compõem a Administração Pública. Neste sentido, Luís Roberto Barroso (2005, p. 13) expõe que:

O interesse público primário é a razão de ser do Estado e sintetiza-se nos fins que cabe a ele promover: justiça, segurança e bem-estar social. Estes são os interesses de toda a sociedade. O interesse público secundário é o da pessoa jurídica de direito público que seja parte em uma determinada relação jurídica – quer se trate da União, do Estado-membro, do Município ou das suas autarquias.

Conforme explana Raquel Cavalcanti Ramos Machado (2006, *online*), o interesse na arrecadação de tributos trata-se de interesse público secundário:

Assim, o interesse na arrecadação de tributos, e os demais interesses do Fisco (Administração Tributária), enquanto possíveis meios para a realização do interesse público primário, são exemplos típicos de interesse público secundário.

A disponibilidade do bem público encontra relação com a subdivisão do interesse público em primário e secundário, de modo que os bens públicos disponíveis estão inseridos no âmbito do interesse público secundário (VALENTE, 2016, *online*).

Assim, infere-se que se faz necessário uma releitura acerca do princípio da indisponibilidade do interesse público pela Administração Fazendária quando esta o traz à baila como sendo um impedimento para a prática da transação do crédito tributário, uma vez que a arrecadação tributária trata-se de interesse público secundário, de modo que o crédito tributário pertence à categoria dos bens públicos disponíveis.

3.4.3 Princípio da igualdade

O princípio da igualdade é consagrado pelo texto constitucional em dois momentos, primeiro no artigo 5º, *caput*, da CRFB/88, que trata da igualdade geral, segundo o qual “Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos

brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade” e, em um segundo momento, no artigo 150, II, da CRFB/88, o qual versa especificamente sobre a igualdade em matéria tributária, asseverando que é vedado aos entes federados “instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos”.

Roque Antônio Carrazza (2012, p. 96) infere que o princípio da igualdade encontra-se intimamente relacionado com o princípio da capacidade contributiva, sobretudo na perspectiva da igualdade material:

Acrescentamos que o princípio da capacidade contributiva hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade e ajuda a realizar, no campo tributário, os ideais republicanos. Realmente, é justo e jurídico que quem, em termos econômicos, tem muito pague, proporcionalmente, mais imposto do que quem tem pouco. Quem tem maior riqueza deve, em termos proporcionais, pagar mais imposto do que quem tem menor riqueza. Noutras palavras, deve contribuir mais para a manutenção da coisa pública. As pessoas, pois, devem pagar impostos na proporção dos seus haveres, ou seja, de seus índices de riqueza.

Tendo em vista que a transação, inexoravelmente, possui certa margem de discricionariedade a ser utilizada pela autoridade competente, não se pode olvidar que o princípio da igualdade restará mitigado em prol de outros axiomas da ordem constitucional vigente, tais como a eficiência e a participação dos administrados.

Ante tal cenário, Paulo Ricardo de Souza Cruz (2004, *online*) pondera que a aplicação da transação na seara tributária deve ocorrer de modo restrito em prol do princípio da igualdade:

Ao admitir a possibilidade ampla de transação para solução dos litígios tributários, a tributação deixaria de ser determinada apenas pela vontade da norma, que deve ser geral e abstrata, impessoal e prestigiadora da isonomia, para ser determinada também pela vontade do administrador, com todas as conseqüências (sic) que isso implica, com relação ao aparecimento de subjetividade, com possibilidade de perseguições, arbitrariedades ou favorecimentos. É de se ressaltar que não é apenas a possibilidade de desvio de condutas, contra ou em benefício do contribuinte, que torna a subjetividade incompatível com o princípio da isonomia. O simples fato de

ter-se a tributação parcialmente determinada pela vontade é contrário à isonomia, pois, como duas pessoas jamais são rigorosamente iguais e até mesmo uma mesma pessoa nunca é igual todos os dias, pessoas em situações iguais poderiam ser tributadas de maneiras radicalmente diversas, a depender de o caso ter sido examinado por esse ou aquele servidor ou até mesmo das condições psicológicas do servidor em um determinado dia.

Ademais, subsiste, em tese, o risco de que ocorra o desestímulo dos contribuintes em pagar os tributos espontaneamente e de modo imediato, tendo em vista que estes poderão preferir ficar inadimplentes para assim auferirem vantagens mediante as concessões mútuas que caracteriza a transação.

Ante tal situação, Larissa Peixoto Valente (2016, *online*) assevera que para coibir a aludida conduta, a Administração Fazendária deverá aplicar por analogia a sanção disposta no artigo 116, parágrafo único, do CTN, segundo a qual poderão ser desconsiderados os atos ou negócios jurídicos praticados com o fito de dissimular a ocorrência do fato gerador ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

Destarte, ante o exposto, infere-se que apesar de todos os imbróglis que permeiam a efetiva recuperação dos valores devidos ao Fisco, a lei que disciplinar a utilização da transação deve ser cautelosa ao fixar as hipóteses nas quais a autoridade competente poderá transacionar o crédito tributário, tendo em vista que este instituto carrega consigo um aspecto de discricionariedade, de modo que o princípio da igualdade da tributação poderá restar potencialmente mitigado.

3.5 Abordagem dos modelos transacionais fiscais no direito comparado

Passa-se a expor acerca da estrutura e da aplicação de instrumentos similares à transação disciplinada no artigo 171 do CTN em ordenamentos alienígenas, notadamente, os Estados Unidos da América e a Itália.

Neste diapasão, não se propõe uma análise dos referidos mecanismos estrangeiros a fim de que estes sejam importados *ipsis litteris*, mas sim com o objetivo de analisar seus pontos fortes e fracos para que, eventualmente e com as devidas adaptações, sejam inseridos no ordenamento brasileiro.

Ademais, deve-se observar o contexto social, econômico e cultural no qual essas normas atuam, que, por vezes, é diametralmente oposto à realidade brasileira.

3.5.1 Estados Unidos da América

Os Estados Unidos da América possuem um sistema de acordos em matéria tributária bastante desenvolvido. Segundo Phelippe Toledo Pires de Oliveira (2001, p. 79), o ordenamento jurídico norte-americano, que funda-se no sistema do *common law*, prima pela adoção de medidas conciliatórias simples e desburocratizadas não apenas em âmbito fiscal, mas também nos demais ramos do Direito, notadamente, no Direito Processual Civil e no Direito Penal.

Na seara tributária existem duas modalidades de acordo, sendo ambas disciplinadas no capítulo 74 do *Internal Revenue Code* - IRC, a saber: os *closing agreements* e as *offers in compromise*.

Os *closing agreements* estão previstos na Seção 7121 do IRC, originalmente, a autoridade competente para apreciá-los é o Secretário do Tesouro. Entretanto, a partir da edição da *Treasury Order* nº 150-07, de 18 de novembro de 1953, a referida competência foi delegada ao *Commissioner of Internal Revenue* que, por seu turno, à subdelegou às repartições locais (OLIVEIRA, 2015, p. 81).

Paulo Ricardo de Souza Cruz (2004, *online*), aponta que uma das principais características do sistema de acordos em matéria tributária norte-americano consiste na disponibilização de formulários específicos para que os contribuintes possam submeter as suas propostas. Destarte, o autor supracitado (CRUZ, 2004, *online*), destaca a importância desses formulários aduzindo:

Embora a existência de formulários específicos pareça algo absolutamente banal e irrelevante, assim não é. A existência de formulários específicos implica procedimentos também específicos para o processamento desses e leva a que todo e qualquer contribuinte tenha, de fato, condição de propor à Administração a realização de uma transação. Assim, o contribuinte interessado em discutir uma solução transacional para suas questões tributárias não fica na dependência de, inexistindo rotinas específicas para tanto, ter acesso a autoridades com poder de decisão para discutir o problema, acesso que, na prática, normalmente somente os grandes contribuintes conseguem ter.

Segundo Paulo Ricardo de Souza Cruz (2004, *online*), os *closing agreements* consistem em uma “... transação realizada entre o contribuinte e o fisco, objetivando resolver de forma definitiva um determinado litígio tributário qualquer”.

O referido acordo apenas poderá ser proposto enquanto a questão controvertida não tenha sido submetida ao Poder Judiciário. Ademais, tais acordos são definitivos, podendo apenas serem revistos nos casos de fraude ou simulação.

Por seu turno, as *offers in compromise* estão previstas na Seção 7122 do IRC e tratam-se de uma modalidade de acordo na qual o contribuinte oferece uma proposta de pagamento a menor e o Estado irá considerar se a aceita ou não, a partir do sopesamento da proposta apresentada com as razões oferecidas (CRUZ, 2004, *online*).

Conforme explana Phelippe Toledo Pires de Oliveira (2015, p. 82) as *offers in compromise* são firmadas quando existe na proposta, de forma cumulativa, os seguintes fundamentos:

Três são os fundamentos que justificam a aceitação de uma proposta desse gênero pelo Fisco: (a) dúvida quanto à responsabilidade do sujeito passivo (*doubt as to liability*): quando houver controvérsia quanto à existência ou quanto ao valor do tributo devido; (b) dúvida quanto à possibilidade de pagamento do contribuinte (*doubt as to collectibility*): quando o contribuinte não tiver condições financeiras de pagar a totalidade do valor devido ao Fisco; e (c) dúvida quanto à efetividade da Administração Tributária (*effective tax administration*): quando a política pública ou a equidade indicarem conveniente.

Para que o contribuinte pessoa física seja apto à transacionar com a Administração Tributária federal norte-americana, ele não poderá ter deixado de apresentar quaisquer declarações de tributos federais, além de não poder encontrar-se vinculado a nenhum processo falimentar em curso⁸. Sendo o sujeito passivo da relação obrigacional tributária pessoa jurídica, além dos requisitos supra, também deverá encontrar-se adimplente com o pagamento dos tributos decorrentes de sua função de empregador, relativamente aos dois trimestres antecedentes à submissão da proposta (CRUZ, 2014, *online*).

Caso o contribuinte proponente tenha atuado com má-fé, mediante a ocultação de bens, a realização de declarações falsas ou destruição de registros, o ordenamento norte-americano prevê a aplicação de penalidade pecuniária no montante de US\$ 100.000,00 dólares tratando-se de contribuinte pessoa física ou e US\$ 500.000,00 dólares no caso de contribuinte pessoa jurídica (CRUZ, 2004, *online*).

⁸ O ordenamento norte-americano prevê no *Bankruptcy Code* a possibilidade de instauração de procedimento falimentar em relação às pessoas naturais, bem como em nome das pessoas jurídicas (FEDERAL JUDICIARY OF THE UNITED STATES, 2017, *online*).

3.5.2 Itália

Há muito, o direito italiano contempla a possibilidade da lavratura de acordos sobre matéria fiscal entre o Estado e os contribuintes. No passado, havia a previsão do *concordato*, que consistia em um acordo celebrado entre a Administração Fazendária e o contribuinte durante o procedimento de lançamento tributário, a fim de que fossem dirimidas as controvérsias acerca dos valores controvertidos (OLIVEIRA, 2015, p. 75).

Aliomar Baleeiro (1994, p. 577) preleciona que “... o concordato italiano não é bem a transação para encerrar litígio, mas um procedimento contraditório para evitá-lo no futuro assim como realizar e pacificar o lançamento”.

Esse instituto entrou em desuso a partir da reforma tributária italiana implementada pela Lei nº 825, de 09 de outubro de 1971. Destarte, neste país, o lançamento passou a ser um ato totalmente unilateral exercido pela Administração Tributária (CRUZ, 2014, *online*).

Ante essa nova conjectura, Paulo Ricardo de Souza Cruz (2014, *online*) faz os seguintes apontamentos:

Como resultado, a cada fiscalização correspondia praticamente um recurso judicial, inundando os juízes tributários de processos (estima-se cerca de 3 milhões durante a década de 90), com o conseqüente alongamento da duração dos mesmos. Como tentativa de solução desse problema, o excesso de processos, periodicamente (cerca de uma vez por década), foram concedidas remissões.

Posteriormente, a partir da edição do Decreto-Lei nº 564, de 30 de setembro de 1994, surgiram dois novos instrumentos conciliatórios, sendo eles: o *accertamento con adesione* e a *conciliazione giudiziale*.

O *accertamento con adesione*, também chamado de novo *concordato*, ocorre durante a fase administrativa e consiste em um acordo no qual o Fisco e o contribuinte definem o valor devido que será objeto do lançamento. Ademais, tem por característica a vinculação definitiva das partes ao que foi acordado, de modo que estas não poderão questionar posteriormente o referido lançamento, salvo se o acordo for eivado de vícios de consentimento ou ocorrer alguma outra situação prevista na legislação que condicione a sua rediscussão (OLIVEIRA, 2015, p. 77).

Por sua vez, a *conciliazione giudiziale* consiste em uma modalidade de acordo no

qual qualquer uma das partes poderá propor uma solução total ou parcial do litígio quando este já se encontra instaurado em âmbito judicial (OLIVEIRA, 2015, p. 78). Este acordo será reduzido a termo, devendo nele constar o montante relativo aos tributos, multas e juros devidos. Estes valores podem ser pagos à vista ou em até oito prestações trimestrais (CRUZ, 2004, *online*).

3.6 Transação tributária nos âmbitos dos fiscos estaduais brasileiros

Ante a falta de regulação do instituto da transação tributária em âmbito federal, alguns Estados brasileiros passaram a editar leis estaduais regulamentando a utilização da transação como um instrumento de composição de conflitos nas lides que versam sobre tributos de sua competência. Tal fato evidencia a possibilidade de sua utilização no ordenamento pátrio como um instrumento para a solução de controvérsias fiscais, bem como revela a pretensão de sua implementação pelos Fiscos estaduais nacionais. Assim, será a seguir analisada a disciplina do instituto da transação tributária nos Estados de Minas Gerais e Pernambuco.

3.6.1 Minas Gerais

Dentre os demais Estados brasileiros, o Estado de Minas Gerais foi o primeiro a editar normas concernentes à utilização do instituto da transação nas lides que envolvem tributos de sua competência, mediante a edição da Lei Estadual nº 6.763/75, com redação dada pela Lei Estadual nº 13.435/99, e do Decreto nº 44.747/08 que a regulamenta.

De acordo com o artigo 218 da Lei Estadual nº 6.763/75 para ocorrer a transação em matéria tributária se faz necessário parecer fundamentado, aprovado por resolução conjunta do Secretário de Estado de Fazenda e do Advogado-Geral do Estado, que será publicada no órgão oficial de imprensa dos Poderes do Estado, assegurando-se assim a publicidade do procedimento.

Acerca da exigência da publicação da resolução, Phelippe Toledo Pires de Oliveira (2015, p. 182), aduz que a simples publicação da notícia de aprovação do parecer e acerca da autorização da referida transação não garantem a verdadeira publicidade do procedimento:

Com efeito, para dar maior transparência, parece salutar que a resolução publicada

contivesse os termos e as condições da transação que se aprovou ou, alternativamente, que fossem também publicados no Diário Oficial, ou disponibilizados no sítio da Secretaria da Fazenda, os pareceres fundamentados, tanto aqueles favoráveis quanto aqueles contrários à proposta de transação. Isso, sem dúvida alguma, asseguraria uma maior transparência, inibindo abusos e permitindo um maior controle dos contribuintes em relação às transações que foram celebradas pelo governo mineiro.

A legislação mineira preceitua que a transação somente poderá ocorrer nos casos previstos no Decreto nº 44.747/08. O diploma referenciado aduz que o procedimento transacional será utilizado de modo excepcional e desde que o caso concreto versem sobre matéria de alta indignação jurídica, de fato ou de direito, em que há o interesse da Fazenda Estadual.

Ademais, preceitua que o procedimento deve observar o disposto no artigo 171 do CTN, ou seja, deve ser realizado com o objetivo de extinguir litígio envolvendo matéria tributária de sua competência, mediante o estabelecimento de concessões recíprocas.

3.6.2 Pernambuco

A previsão de transação em matéria tributária na legislação pernambucana não é recente, estando disciplinada desde a edição da Lei Complementar Estadual nº 105/07 e do Decreto nº 32.549/08 que a regulamenta.

Matheus Carneiro Assunção (2010, *online*) aduz que a legislação pernambucana tem por vantagem permitir a agilidade na resolução dos conflitos de menor monta e complexidade, mediante a redução de formalismos, tendo em vista que o artigo 3º Lei Complementar Estadual nº 105/07 permite que os Procuradores do Estado transacionem no curso de lides judiciais que envolvem até 40 (quarenta) salários-mínimos, exceto quando ação versa sobre patrimônio imobiliário do Estado. Para tanto, é necessário haver a autorização neste sentido pelo Procurador-Geral do Estado, que é a autoridade competente para firmar transações judiciais e extrajudiciais em que seja parte ou interessado o Estado de Pernambuco, suas autarquias e fundações públicas.

A Lei Complementar Estadual nº 105/07 prevê que a dispensa de tributos, multas, juros e demais acréscimos eventualmente incidentes pode ocorrer mediante transação se o litígio versar sobre matéria desfavorável à Fazenda Pública disciplinada em súmula ou jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal ou de Tribunal Superior.

Outrossim, é necessário que o sujeito passivo da obrigação tributária renuncie o eventual direito ao recebimento de verbas sucumbenciais, compreendendo os honorários advocatícios e as custas processuais.

Conforme se observa, a legislação pernambucana possui um rol de hipóteses de cabimento da transação em matéria tributária extremamente restrito e pouco vantajoso ao contribuinte, uma vez que artigo 932 do Código de Processo Civil de 2015 preleciona que incumbe ao relator negar provimento aos recursos que versam sobre matéria contrária à súmula do Supremo Tribunal Federal – STF, do Superior Tribunal de Justiça – STJ ou do próprio tribunal, acórdão proferido pelo STF ou pelo STJ em sede de recursos repetitivos e entendimento firmado em incidente de resolução de demandas repetitivas ou de assunção de competência.

Ademais, o artigo 9º da Lei Complementar Estadual em comento dispõe que somente é possível parcelar o pagamento dos valores acordados nas transações que não envolvem crédito tributário.

Observa-se, portanto, que o instituto da transação tributária no Estado de Pernambuco é extremamente burocrático e danoso aos interesses do contribuinte.

4 A TRANSAÇÃO COMO MODALIDADE DE EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO FEDERAL À LUZ DOS NOVOS PARADIGMAS DO DIREITO PÚBLICO

Examina-se sob o prisma dos novos paradigmas do Direito Público, consubstanciados no princípio da eficiência e da participação dos administrados, os quais têm por consectário a construção de uma Administração Pública mais dialógica, a aplicabilidade do instituto da transação tributária no ordenamento pátrio.

Ante a referida proposta, passa-se a discutir acerca da suposta antinomia entre os artigos 3º e 171, ambos do Código Tributário Nacional, a lume da novel concepção doutrinária acerca dos atos administrativos, a qual preleciona que estes comportam níveis de discricionariedade, nunca estando totalmente eximidos desta.

Empós, são tecidas reflexões no tocante à aplicabilidade do artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal nas concessões recíprocas realizadas em sede de transação, a partir do questionamento de que estas configuram ou não renúncia de receita.

Por derradeiro, analisa-se o PL nº 5.082/2009 ante as disposições do CTN e da doutrina no que se refere à transação tributária.

4.1 A repercussão dos novos paradigmas do Direito Público sobre a ideia de ato vinculado e ato discricionário em sede de transação tributária

O exercício das funções administrativas exige o desempenho de determinadas práticas que a doutrina convencionou denominar de atos da Administração. No entender de Maria Sylvia Zanella Di Pietro (1998, p. 158) inserem-se na categoria de atos da Administração todos os atos praticados no exercício da função administrativa.

De acordo com a autora supracitada (DI PIETRO, 1998, p. 158), a literatura administrativa aponta que os atos da Administração constituem uma categoria da qual decorrem outras formulações, como a concepção de atos materiais da Administração, atos de Direito Privado, ato de conhecimento, opinião, juízo ou valor, atos políticos, contratos, atos normativos e atos administrativos propriamente ditos.

Por seu turno, os atos da Administração poderão ser enquadrados na terminologia "ato administrativo" a depender da observância dos requisitos que caracterizam estes últimos. Neste tocante, Hely Lopes Meirelles (2003, p. 145) define o ato administrativo como "... toda manifestação unilateral de vontade da Administração Pública que, agindo nessa qualidade,

tenha por fim imediato adquirir, resguardar, transferir, modificar, extinguir e declarar direitos, ou impor obrigações aos administrados ou a si própria".

Para Maria Sylvia Zanella Di Pietro (1998, p. 162), é a "... declaração do Estado ou de quem o represente, que produz efeitos jurídicos imediatos, com observância da lei, sob regime jurídico de direito público e sujeita a controle pelo Poder Judiciário".

Dentre outras categorizações, classicamente os atos administrativos são subdivididos entre atos vinculados e atos discricionários. Os atos administrativos vinculados, na dicção de Celso Antônio Bandeira de Mello (2007, p. 412), são aqueles que:

Atos vinculados seriam aqueles em que, por existir prévia e objetiva tipificação legal do único possível comportamento da Administração em face de situação igualmente prevista em termos de objetividade absoluta, a Administração, ao expedirlos, não interfere com apreciação subjetiva alguma.

Ao revés, os atos administrativos discricionários, caracterizam-se por permitir que a Administração Pública, mediante juízo de conveniência e oportunidade, adote, perante o caso concreto, a conduta mais adequada aos desígnios do interesse público tutelado. Em tais casos, o legislador não estabelece, de modo abstrato, a prática que deverá ser inexoravelmente seguida pela Administração Pública, sendo esta determinada apenas sob o crivo da situação em análise.

Sobre o assunto em apreço, Maria Sylvia Zanella Di Pietro (1998, p. 176) averba "... a atuação é discricionária quando a Administração, diante do caso concreto, tem a possibilidade de apreciá-lo segundo critérios de oportunidade e conveniência e escolher uma dentre duas ou mais soluções, todas válidas para o direito".

Conforme preleciona José dos Santos Carvalho Filho (2007, p. 42), a terminologia dos vocábulos "conveniência" e "oportunidade" pode ser compreendida, respectivamente, como o juízo de valor baseado nas condições que conduzem o agente público e o momento em que a atividade deve ocorrer.

Marçal Justen Filho (2009, p. 160) adota critério semelhante, assim apontando: "A conveniência significa a possibilidade de determinar o conteúdo de certa providência. A oportunidade consiste na ponderação quanto ao momento em que determinada providência deverá ser adotada".

Em sentido jurídico, a ação administrativa pautada na discricionariedade não representa o livre convencimento da Administração Pública em praticar os atos ou as escolhas

que bem-entender, tendo em vista que a lei apenas outorga-lhe uma determinada parcela de liberdade que, ademais, deverá ser norteadada pelos critérios de conveniência e oportunidade no intuito de que haja a melhor persecução do interesse público amparado.

Neste ínterim, obtempera-se que a discricionariedade não significa uma liberalidade, no sentido de que a Administração Pública pode fazer o que bem entender, de modo que esta não corresponde à arbitrariedade. Destarte, tendo por supedâneo a ideia encimada, é de fácil ilação que se, no mundo dos fatos, a atuação da Administração Pública for destoante dos critérios eleitos pelo legislador para lastrear a ação discricionária, tal conduta se revestirá por contornos arbitrários e não discricionários.

A despeito do exposto, Maria Sylvia Zanella Di Pietro (1998, p. 176), assim preleciona: "... a discricionariedade implica liberdade de atuação nos limites traçados pela lei, se a Administração ultrapassa esses limites, a sua decisão passa a ser arbitrária, ou seja, contrária à lei".

No mesmo sentido, dispõe José dos Santos Carvalho Filho (2008, p. 43), que aduz:

A liberdade de escolha dos critérios de conveniência e oportunidade não se coaduna com a atuação fora dos limites da lei.

Enquanto atua nos limites da lei, que admite a escolha segundo aqueles critérios, o agente exerce a sua função com discricionariedade, e sua conduta se caracteriza como inteiramente legítima.

Ocorre que algumas vezes o agente, a pretexto de agir discricionariamente, se conduz fora dos limites da lei ou em direta ofensa a esta. Aqui comete arbitrariedade, conduta ilegítima e suscetível de controle de legalidade. Neste ponto se situa a linha diferencial entre ambas: não há discricionariedade contra legem.

Infere-se, nesta senda, que o instituto jurídico da discricionariedade não é contra a lei ou ao Direito, haja vista que o ordenamento o prevê e o utiliza como meio de complementação ante a incapacidade legislativa em prever e, por consectário, disciplinar todas as situações que poderão vir a existir.

Logo, no âmbito do dever ser, observa-se que a utilização da discricionariedade pela Administração Pública consiste em uma medida essencial para a promoção do interesse público resguardado pela norma que a concedeu, uma vez que a aplicação do Direito estará muito mais adequada ao caso concreto.

À símile do pensamento em amanhã, Marçal Justen Filho (2009, p. 150) preconiza que inexiste adversidade no fato da lei possibilitar a atuação discricionária, uma vez que esta

auxilia a complementação normativa e tem por escopo a adoção da medida mais adequada para resguardar o interesse público tutelado:

A discricionariedade não é um “defeito” da lei. Não é nem desejável nem possível que todas as leis contenham todas as soluções a serem adotadas por ocasião de sua aplicação. Isto tornaria a atividade administrativa petrificada, sem possibilidade de adaptação para solucionar os problemas da realidade.

Por isso, a discricionariedade é, antes, uma virtude da disciplina normativa. É a solução jurídica para as limitações e os defeitos do processo legislativo de geração de normas jurídicas. É da essência da discricionariedade que a autoridade administrativa formule a melhor solução possível, adote a disciplina jurídica mais satisfatória e conveniente ao interesse público.

Maria Sylvia Zanella Di Pietro (1988, p. 177) explicita que a discricionariedade administrativa também pode ser justificada a lume da praticidade ante o desestímulo ao automatismo da Administração Pública na aplicação da lei, bem como em relação ao fomento do seu poder de iniciativa para atender as necessidades coletivas:

Sob o ponto de vista prático, a discricionariedade justifica-se, quer para evitar o automatismo que ocorreria fatalmente se os agentes administrativos não tivessem senão que aplicar rigorosamente as normas preestabelecidas, quer para suprir a impossibilidade em que se encontra o legislador de prever todas as situações possíveis que o administrador terá que enfrentar, isto sem falar que a discricionariedade é indispensável para permitir o poder de iniciativa da Administração, necessário para atender às infinitas, complexas e sempre crescentes necessidades coletivas.

À revelia do que ocorre no controle judicial dos atos administrativos vinculados, não são, *a priori*, todos os aspectos dos atos discricionários passíveis de serem submetidos ao seu crivo. Destarte, o Poder Judiciário, em tese, não poderá questionar o aspecto discricionário do ato, mas somente os seus aspectos vinculados.

Todavia, parte da literatura administrativa entende que este cânone pode ser relativizado, no sentido de que a análise do desrespeito aos limites impostos à ação discricionária poderá ser objeto de apreciação judicial.

Maria Sylvia Zanella Di Pietro (1998, p. 181) destaca a teoria do desvio de poder e a teoria dos motivos determinantes dentre as teses firmadas para estabelecer limites à

discricionariedade e, conseqüentemente, auxiliar o Poder Judiciário no juízo de pertinência da apreciação e julgamento dos atos discricionários:

Algumas teorias têm sido elaboradas para fixar limites ao exercício do poder discricionário, de modo a ampliar a possibilidade de sua apreciação pelo Poder Judiciário.

Uma das teorias é a relativa ao desvio de poder, formulada com esse objetivo; o desvio de poder ocorre quando a autoridade usa do poder discricionário para atingir fim diferente daquele que a lei fixou. Quando isso ocorre, fica o Poder Judiciário autorizado a decretar a nulidade do ato, já que a Administração fez uso indevido da discricionariedade, ao desviar-se dos fins de interesse público definidos na lei.

Outra é a teoria dos motivos determinantes, já mencionada quando a Administração indica os motivos que a levaram a praticar o ato, este somente será válido se os motivos forem verdadeiros. Para apreciar esse aspecto, o Judiciário terá que examinar os motivos, ou seja, os pressupostos de fato e as provas de sua ocorrência. Por exemplo, quando a lei pune um funcionário pela prática de uma infração, o Judiciário pode examinar as provas constantes do processo administrativo, para verificar se o motivo (a infração) realmente existiu. Se não existiu ou não for verdadeiro, anulará o ato.

Por seu turno, pondera José dos Santos Carvalho Filho (2008, p. 44), aduzindo que, no controle em análise, não é permitido ao magistrado aferir sobre os critérios firmados pelo ente público que se encontram em consonância com os preceitos legais, tendo em vista que o Poder Judiciário não deve usurpar a competência discricionária da Administração Pública, impondo a esta o que entender por certo ou errado:

O controle judicial, entretanto, não pode ir ao extremo de admitir que o juiz se substitua ao administrador. Vale dizer: não pode o juiz entrar no terreno que a lei reservou aos agentes da Administração, perquirindo os critérios de conveniência e oportunidade que lhe inspiraram a conduta. A razão é simples: se o juiz se atém ao exame da legalidade dos atos, não poderá questionar os critérios que a própria lei defere ao administrador.

Marçal Justen Filho (2009, p. 159) preleciona que as características de discricionariedade e vinculação dos atos administrativos dão-se em níveis de gradação, não havendo, deste modo, uma homogeneidade entre os atos administrativos discricionários:

A discricionariedade não é um fenômeno homogêneo, que se traduz sempre em

termos idênticos. A margem de autonomia deixada pela norma legislada ao aplicador é variável em face de cada caso. Pode-se imaginar que a absoluta e exaustiva disciplina legislativa é um caso extremamente raro. É possível dizer, então, que a discricionariedade comporta graus de autonomia, que variam em cada hipótese.

Em decorrência do raciocínio retromencionado, não subsiste hodiernamente, ou pelo menos com grande força e aceitação, a visão dicotômica entre ato vinculado e ato discricionário. Destarte, segundo Marçal Justen Filho (2009, p. 159) a doutrina não utiliza mais estas expressões, uma vez que determinados aspectos podem ser classificados como vinculados ou discricionários, mas não o ato em si.

Analisando a suposta antinomia entre o artigo 3º e os artigos 156, III e 171, todos do CTN, Anna Carla Duarte Chrispim (2009, *online*) aduz que a lei ordinária que disciplinar a transação tributária deve fixar as condições nas quais o referido procedimento será permitido, mas sem que, com isso, sejam fixados padrões fechados de conduta, impossibilitando assim o estabelecimento das concessões recíprocas:

Contudo, é importante observar que tais condições objetivas não podem criar condutas típicas fechadas que frustrem exatamente a finalidade que exurge (sic) clara no dispositivo que autoriza a delegação da competência transacional: o estabelecimento de concessões mútuas para a terminação do litígio e a consequente extinção do crédito tributário e que só poderão ser examinados caso a caso [...].

Ademais, referida autora (CHRISPIM, 2009, *online*) com supedâneo nos ensinamentos de Misabel Derzi (1988, *apud* CHRISPIM, 2009, *online*) critica a visão doutrinária segundo a qual são necessários critérios materiais objetivos para a transação, aduzindo que esta seria uma tendência em estabelecer padrões genéricos e abstratos que, por seu turno, frustrariam a aplicação individualizada das normas ao caso concreto e a praticabilidade do instituto.

De início, convém observar que o pensamento encimado averba mais uma especulação exagerada do que uma realidade empírica, até porque a regulação da transação tributária encontra-se pendente em âmbito federal e na maioria dos fiscos estaduais e municipais, sendo a sua concretude no ordenamento jurídico brasileiro atualmente uma exceção.

Conforme exposto, a discricionariedade administrativa não é ampla, pois não se trata de uma liberdade irrestrita e, mesmo sendo o ato intitulado como discricionário, este

possui determinados aspectos que são vinculados à lei em sentido formal.

Destarte, a tipificação minuciosa das condições e termos em que poderá ser estabelecida a transação tributária não implica, necessariamente, na extirpação da possibilidade da feitura de concessões recíprocas, tendo em vista que o legislador poderá fixar alternativas A e B para que a Administração Fazendária opte pela que melhor se ajuste ao caso concreto. Nesta senda, não se deixa de reconhecer que, ainda assim, podem existir situações não previstas pela atividade legiferante, de modo que, nestas hipóteses, o grau de discricionariedade da Administração Tributária será maior.

Logo, observa-se que deverá existir discricionariedade na feitura da transação tributária, mas a sua aplicação em alto nível deve ser uma exceção em virtude de seu consequente elevado grau de mitigação dos demais axiomas que compõem o arcabouço normativo do ordenamento jurídico.

Ademais, é necessário que o preceito da praticidade não seja utilizado como um fundamento maquiavélico, segundo o qual os fins justificam os meios, de modo que a estrutura democrática desenhada sob o pálio dos paradigmas da legalidade, da segurança jurídica, da igualdade e da indisponibilidade do interesse público, seja deformada em virtude dos ideais de praticidade e eficiência.

Urge trazer a lume que, ante a força normativa da constituição, todos os preceitos dispostos no Texto Constitucional devem ser observados, sem exclusão total de sua aplicabilidade. Destarte, o ato administrativo não deve apenas perseguir o viés da eficiência, mas também resguardar em seu conteúdo, nem que seja em menor grau, os demais princípios elencados no artigo 37 da CRFB/1988. Ademais, tendo em vista tratar-se de matéria fiscal, deve ser respeitado o aparato principiológico que rege o Direito Tributário, que, por seu turno, encontra-se disposto no artigo 150 da Carta Magna.

Destarte, infere-se que a norma disciplinadora da transação tributária não deverá ser extremamente abrangente em seus preceitos, de modo que subsista um vasto grau de discricionariedade administrativa albergado sob o manto da eficiência em detrimento da máxima concretização possível dos demais axiomas do Direito Público.

Hugo de Brito Machado (2007, p. 53) salienta que, para que haja lhaneza no procedimento transacional é necessário que a Administração Tributária esteja totalmente vinculada à lei e que somente detenha competência para autorizar sua confecção as “... autoridades de escalões superiores da Administração Tributária, para que se alguma discricionariedade ainda restar, seja mais fácil o controle do ato que há de ser praticado sempre no interesse da Fazenda Pública”.

Todavia, observa-se a situação em apreço sob outro ângulo, inferindo-se que a atividade a ser desempenhada pelo alto escalão da Administração Fazendária deve ser o controle do ato administrativo em que se estabeleceu a transação.

Assume-se essa postura partindo-se da reflexão de que sendo firmado por autoridade competente de hierarquia funcional superior acordo transacional extremamente desproporcional para o interesse público tutelado pela Fazenda Pública ou ao sujeito passivo da relação obrigacional tributária, a quem caberia a análise de uma possível revisão deste acordo, caso a Administração assim não o fizesse de ofício? Recorrer-se-ia ao Poder Judiciário e, deste modo, retornar-se-ia para um dos problemas iniciais apresentado neste trabalho, qual seja, a tentativa de se evitar a morosidade da Justiça na cobrança do crédito tributário?

Não se defende que a existência de atividade discricionária no estabelecimento das concessões recíprocas por autoridades de menor grau hierárquico dentro da estrutura fazendária possa extinguir as demandas judiciais que possivelmente versem sobre a revisão do acordo firmado. Contudo, partindo-se de uma análise abstrata, constata-se que as chances de procura pela esfera judicial tendem a diminuir consideravelmente, haja vista a existência de uma autoridade administrativa competente responsável pela revisão do acordo firmado.

Nesta senda, a fim de que o acordo transacional não caia nos mesmos imbróglios da cobrança judicial do crédito tributário e coadune-se com todos os preceitos do arcabouço axiológico em voga, o qual possui por supedâneo os novos paradigmas do Direito Público em consonância com os anteriormente já vigentes, conclui-se que, malgrado a dicção do artigo 3º do CTN prelecionar que a cobrança do crédito tributário dar-se-á mediante atividade administrativa plenamente vinculada, hodiernamente, compreende-se que os atos administrativos são compostos por graus discricionariedade e de estrita vinculação às normas positivadas.

Outrossim, observou-se que a discricionariedade proporciona a adequação da conduta administrativa ao caso concreto, além de servir como meio de complementação do ordenamento. Contudo, a lei que vier a disciplinar a transação deve ser minuciosa no que tange as escolhas que podem ser realizadas pela autoridade competente, sem tolher totalmente a discricionariedade do ato, a fim de que seja proporcionada a elasticidade do mesmo. Por seu turno, a autoridade competente não deve ser proveniente dos altos postos hierárquicos da Administração Tributária ou, se for, deve ser possível a apreciação da revisão do acordo por outra autoridade fazendária.

4.2 A transação em matéria tributária em face da Lei de Responsabilidade Fiscal

Algumas observações merecem ser tecidas no que tange a aplicação da transação no ordenamento jurídico brasileiro em virtude das disposições albergadas na Lei de Responsabilidade Fiscal - Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000.

A Lei de Responsabilidade Fiscal, como o próprio nome bem informa, versa acerca das normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal em consonância com o disposto no Texto Constitucional em seus artigos 163 a 169. A LRF tem por objetivo proporcionar o controle das despesas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, neles compreendidas todas as esferas de poder, isto é, o Executivo, o Legislativo, e o Judiciário, bem como o Ministério Público e os respectivos órgãos da administração direta, fundos, autarquias, fundações e empresas estatais dependentes, nos termos de seu artigo 1º, §§ 2º e 3º.

A LRF tem por esteio os seguintes postulados: planejamento, transparência, controle e responsabilização (KHAIR, 2001. p. 15). De modo que este diploma surgiu para tentar limitar a prodigalidade dos gestores públicos na gestão dos orçamentos por eles administrados, além de buscar promover a ampla divulgação das ações destes e, havendo o descumprimento dos preceitos ali positivados, submetê-los ao cumprimento de sanções.

O artigo 14 é o dispositivo do diploma em apreço que trata da renúncia de receita, assim prelecionando:

Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:

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

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

§ 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

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

§ 3º O disposto neste artigo não se aplica:

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

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

O dispositivo supracitado admite que a Administração Fazendária, desde que observados determinados requisitos, reduza a carga fiscal, reconhecendo-se assim a utilização do tributo como instrumento para promover a realização de políticas públicas de incentivo ao fomento de práticas socialmente desejáveis (VALENTE, 2016, *online*).

Em sede doutrinária se discute acerca do fato de a transação implicar ou não em renúncia de receita, de modo que, a partir do posicionamento que se opta, esta estará condicionada ou não aos postulados da Lei de Responsabilidade Fiscal.

No entender de Hugo de Brito Machado (2008, p. 118), a transação não importa em renúncia de receita, tendo em vista que trata-se de um procedimento com suas próprias particularidades e que não se encontra inserido no rol de definições do conceito de renúncia, constante no § 1º do art. 14:

Atento ao elemento literal, o intérprete há de considerar que o § 1º do art. 14 da aludida lei define a abrangência do conceito de renúncia fiscal, afirmando que esta “compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação da base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado”. A transação é instituto jurídico previsto no próprio Código Tributário Nacional, tem características próprias, entre as quais a bilateralidade, de sorte que não pode ser considerada abrangida pela expressão outros benefícios. Não estando especificamente referida, como não está, nem cabendo na referência genérica a outros benefícios, até porque a rigor não é propriamente um benefício, tem-se de concluir que o elemento literal desautoriza a aplicação do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal às transações.

Analisando o viés teleológico do artigo 14 da Lei Complementar nº 101/2000, o autor encimado (MACHADO, 2008, p. 119), aduz que o propósito deste dispositivo consiste em obstar que o legislador conceda vantagens a determinados contribuintes

independentemente de uma justificação razoável, ao passo que a transação tem o fito de por fim a um litígio e, para alcançar este fim, as partes transigem sobre aquilo que entendem ser de seu direito.

Em ângulo oposto, aspecto que também merece reflexão consiste no argumento formulado por Nadja Araújo (2009, p. 46) segundo o qual, embora a transação não se encontre elencada de modo expresso no § 1º do 14 da Lei Complementar nº 101/2000, esta alberga uma potencial renúncia de receita tributária, devendo, por consectário, observar o disposto na Lei de Responsabilidade Fiscal. Ademais, segundo a referida autora (ARAÚJO, 2009, p. 46), sendo um instrumento normativo que implica na renúncia à receita de crédito tributário este “... deve considerar as diretrizes da gestão fiscal responsável apontadas no art. 14 da Lei Complementar n. 101, de modo a positivá-las na moldura que apresenta para a atividade administrativa subsequente”.

Em que pese os posicionamentos doutrinários em contrário, observa-se que no estabelecimento das concessões, a autoridade competente poderá vir a renunciar parte do crédito tributário. Neste diapasão, Márcia Franco Pires (2010, *online*) assevera que:

Nessa ordem de considerações, a lei que autoriza a transação deve ser detalhada, reduzindo ao máximo a discricionariedade do agente fazendário competente para celebrá-la, bem como dispor sobre os critérios que tornem o crédito tributário transacionável, indicando em que limites a exigência fiscal pode ser reduzida em cada caso e de que forma é possível estabelecer condições mais favoráveis para que o contribuinte, efetivamente, liquide a dívida tributária.

Ademais, segundo a autora encimada (PIRES, 2010, *online*), o disposto no artigo 171 do CTN correlaciona-se ao prescrito no artigo 150, § 6º da CRFB/88, o qual preleciona que “Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal”. Destarte, somente mediante lei específica as concessões firmadas pela Fazenda Pública em sede de transação poderiam, por exemplo, versar sobre remissão, compensação, conversão de depósito em renda e fazer adaptações na forma de pagamento.

Coadunando-se com o pensamento em amanho, Paulo Ricardo de Souza Cruz (2004, *online*) enfatiza que:

Assim, ainda que se admita a realização de transação sem lei específica em um maior número de casos do que admitimos, a transação jamais poderá ser utilizada para conceder remissão sem lei ou anistia sem lei, pena de configuração do vício do ato administrativo conhecido como desvio de finalidade ou desvio de poder.

Outrossim, é interessante observar que o artigo 14, § 3º, II, da Lei de Responsabilidade Fiscal autoriza a não observância das disposições contidas no artigo 14 nos casos em que o montante do débito seja inferior ao custo de sua cobrança. Larissa Peixoto Valente (2016, *online*) observa que este dispositivo autoriza a cobrança desses débitos por meios extrajudiciais, além de encontrar-se intimamente relacionado ao princípio da eficiência administrativa, uma vez que seria ilógico “... mobilizar todo o aparato administrativo e o Poder Judiciário para a cobrança de uma dívida tributária cujo valor não ultrapassa o custo da atividade de sua própria cobrança”.

Em remate, infere-se que no estabelecimento das concessões mútuas, característica intrínseca da transação, nos termos do artigo 171 do CTN, poderá potencialmente subsistir a renúncia à receita oriunda da arrecadação integral do crédito tributário. Destarte, conclui-se que se faz necessário que a norma regulatória do referido instituto preveja pormenorizadamente as possibilidades de renúncia de receita e em quais proporções esta ocorrerá, além de respeitar as exigências do artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

4.3 Análise do modelo transacional previsto no Projeto de Lei nº 5.082/2009

Com o fito de aumentar a eficiência do sistema arrecadatário federal, tornar a atuação da Administração Fazendária mais célere, bem como promover a participação dos administrados na administração tributária, foi elaborado o Projeto de Lei nº 5.082/2009, conhecido como Anteprojeto da Lei Geral de Transação em Matéria Tributária, o qual disciplina a transação tributária no âmbito federal e encontra-se hodiernamente apensado na Câmara dos Deputados ao PL nº 2412/2007, que versa sobre a execução administrativa da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios, de suas respectivas autarquias e fundações públicas.

De acordo com Phelippe Toledo Pires de Oliveira (2015, p. 194), “... o Projeto de Lei em apreço é resultado da mudança completa de paradigmas, tendo por escopo a

constituição de uma nova relação entre Fisco e contribuinte, consubstanciada em um diálogo aberto entre ambos”.

O referido projeto prevê a criação da Câmara Geral de Transação e Conciliação – CGTC, órgão que será vinculado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – PGFN, e presidida pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional ou outro Procurador da Fazenda Nacional por ele indicado. Ademais, prevê o estabelecimento das Câmaras de Transação e Conciliação - CTC, que serão presididas por Procuradores da Fazenda Nacional.

O procedimento geral previsto no projeto de lei em análise inicia-se com a apresentação da proposta de transação à autoridade competente que será designada pela Câmara Geral de Transação e Conciliação da Fazenda Nacional - CGTC. O modo de proposição deverá observar os termos que serão fixados por ato da CGTC concernentes a este assunto.

A decisão da autoridade competente que versar sobre a admissão ou recusa da proposta de transação deverá ser fundamentada. A referida motivação ocorrerá na forma prevista no artigo 50, § 1º, da Lei nº 9.784/99, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Destarte, a fundamentação da decisão em apreço deve ser “... explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato” (BRASIL, 1999).

Posteriormente, tal decisão será encaminhada à CGTC, a fim de que esta se manifeste acerca do seu conteúdo. Na hipótese de o conflito ou litígio ser solucionado através do procedimento transacional, o termo de transação será produzido, não pela autoridade competente, mas pela CGTC. Logo, a autoridade competente apenas lavra os termos de transação nos casos em que o procedimento for infrutífero.

O referido termo produzirá efeitos a datar de sua assinatura pelas partes ou, tratando-se de transação efetuada no curso de processo judicial, a partir da sua homologação pelo juiz. Quem possui a incumbência de assinar em nome da Fazenda Nacional será o Procurador da Fazenda Nacional indicado pela CGTC ou pela CTC.

Para que o sujeito passivo possa assinar o documento supracitado, é inescusável o respeito às demais obrigações tributárias acessórias que não são o objeto da avença transacionada.

Após a admissão do processamento da proposta de transação, as partes deverão solucionar a questão dentro do prazo de cento e oitenta dias, que poderá ser prorrogado por igual período, mediante decisão motivada da CGTC ou da autoridade competente.

Serão divulgadas na rede mundial de computadores as ementas dos termos de transação, resguardando-se as informações protegidas pelo sigilo fiscal. Ainda no tocante à publicidade do procedimento, as sessões da CGTC e CTC serão públicas, salvo decisão em contrário de ambas as Câmaras em virtude de requerimento do sujeito passivo.

Acerca da parte geral do projeto, Eurico Marcos Diniz de Santi (2008, p. 170) critica a inexistência de previsão normativa relativa às concessões que serão ofertadas pelo sujeito passivo, a fim de que, deste modo, haja a observância de um dos requisitos da transação, qual seja, a existência de concessões mútuas entre as partes:

Ou haverá “concessões mútuas” apenas relativas ao valor e a forma de pagamento? A Câmara de Conciliação da Fazenda Nacional propõe a redução do tributo, das multas e juros. E o contribuinte paga o que restou? Seria esta a concessão por parte do contribuinte: pagar menos e em mais vezes? Qual seria a parte da concessão do contribuinte? O anteprojeto de lei é obscuro e lacônico sobre esse relevante ponto para todos os outros contribuintes. Será tão-só pagar menos do que era devido e depois? Mas se for assim, porque os outros contribuintes pagaram tributo em seu valor nominal e antes? Não seria melhor transacionar sempre? O contribuinte já não é obrigado a pagar o valor total e como todos os demais, em função da lei?

O Projeto de Lei nº 5.082/2009 não disciplina a transação de modo abrangente, mas de maneira restritiva, uma vez que prevê em seu artigo 3º que esta apenas poderá suceder nas hipóteses disciplinadas e autorizadas pela CGTC, além de somente versar sobre multas, juros de mora, encargos de sucumbência e de natureza pecuniária nos limites definidos no 6º, § 1º, do referido Projeto de Lei, a saber:

Art. 6º §1º A redução de sanções de natureza pecuniária, de juros de mora e demais acréscimos pecuniários, conforme os critérios desta Lei, será admitida somente nas modalidades específicas de transação por insolvência civil, falência e recuperação judicial ou recuperação tributária, respeitados os seguintes limites:

I - até cem por cento do seu valor, no caso de exigências de multas decorrentes unicamente do descumprimento de obrigações acessórias;

II - até cinquenta (sic) por cento das multas, de mora e de ofício;

III - até sessenta por cento dos juros de mora incidentes após a constituição do crédito tributário;

IV - até cem por cento do encargo de sucumbência e demais encargos de natureza pecuniária.

Assim, descabe falar em transação para negociar o montante dos tributos devidos, de modo que somente poderá haver a redução dos referidos valores se a transação versar sobre a interpretação de conceitos indeterminados do direito ou acerca da identificação de fatos que tenham por consequência a redução de parte do crédito tributário. Também é vedada a realização de disposições em sede de transação que versam sobre a inconstitucionalidade de determinada norma ou conduta. Ademais, as deliberações do PL nº 5.082/2009 não são aplicáveis às empresas regidas pela Lei Complementar nº 123/2006, isto é, as microempresas e as empresas de pequeno porte não poderão transacionar com a Administração Tributária Federal.

O termo de transação especificará as condições para o cumprimento das obrigações e demais deveres tributários assumidos. Tal documento poderá ser condicionado à exigência de assinatura de termo de ajustamento de conduta em caráter prévio, suplementar ou incluso no próprio termo de transação.

Nos casos que envolvem importâncias abaixo do limite mínimo para o ajuizamento da ação de execução fiscal, cabe a PGFN fixar os critérios para a feitura do procedimento transacional em tais hipóteses, com base nas disposições que serão fixadas por ato do Ministro da Fazenda e após consultar a CGTC. Nas transações em que se discute valores superiores a um milhão de reais, a sua feitura necessita da autorização do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, ao passo que para celebrar as transações que abrangem valores superiores ao montante de dez milhões de reais, além da autorização do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, é indispensável a anuência do Ministro da Fazenda.

O projeto de lei em comento prevê que a transação importa na renúncia ao direito de ajuizar demanda judicial ou administrativa sobre a matéria objeto do acordo. A nulidade é a única causa que enseja a discussão administrativa ou judicial do termo de transação. Afora esta hipótese, a Fazenda Pública poderá reexaminar o termo de transação quando este possuir por supedâneo lei ou ato normativo declarado inconstitucional pelo STF ou contrário à jurisprudência definitiva do Supremo e dos demais Tribunais Superiores. Segundo a dicção do artigo 12, §6º, as modificações que são objeto do referido reexame possuem apenas efeitos *ex nunc*.

Neste aspecto, Eurico Marcos Diniz de Santi (2008, p. 179) questiona a opção do legislador pela produção de efeitos *ex nunc*:

Por que efeitos *ex nunc*? E a legalidade reconstruída e aplicada pelo STF não se aplica à transação com efeitos *ex tunc*? Por quê? E a igualdade? Aqueles que

“transacionam”, colocando-se à margem do direito, têm mais direitos, garantias e segurança jurídica do que aqueles que simplesmente pagam ou discutem judicialmente seus direitos? Que justifica esse velado incentivo à transação? A transação tem mais força que a coisa julgada: não se submete ao STF, nem às súmulas vinculantes, nem ADIN, ADCON e, pelo jeito, não se sujeita à ação rescisória. Ou seja, a transação, sobre ser blindada, define até a modulação de efeitos do Supremo, invadindo competência privativa do STF.

Em contraposição ao posicionamento em *amanho*, importa salientar que existe vertente que defende a impossibilidade de revisão dos termos acordados com fulcro na primazia do resguardo do ato jurídico perfeito. Esta é a linha de raciocínio de Anna Clara Duarte Chrispim (2009, *online*), que aduz:

A rigor, o que parece bem intencionado - além de ser inadequado por ferir ato jurídico perfeito (do qual resultou a extinção da relação jurídico-tributária) - afronta a finalidade maior do instituto, estando aí o legislador ordinário abrindo mão do interesse público indisponível relativo à pacificação social e à segurança jurídica, para possibilitar a reedição do conflito, a re-elaboração (sic) da lide e o esvaziamento do próprio instituto.

Ora, se a redação do inciso I do dispositivo em comento significa a possibilidade de reabertura de velhos conflitos para a Administração Tributária, sendo em si danosa pela instabilidade que provoca, a redação do inciso II é uma afronta à Súmula Vinculante 1, do STF, que em caso semelhante diz: “Ofende a garantia constitucional do ato jurídico perfeito a decisão que, sem ponderar as circunstâncias do caso concreto, desconsidera a validade e a eficácia de acordo constante de termo de adesão instituído pela Lei Complementar 110/2001.”.

Em que pese às considerações encimadas, averigua-se que a atribuição de efeitos retroativos à declaração de inconstitucionalidade proporcionaria um grande um impacto aos contribuintes, uma vez que estes atuaram de boa-fé, confiando nos termos firmados no acordo, além de este fato representar uma violação à segurança jurídica.

É certo que inexistente direito adquirido a regime jurídico, de modo que havendo a declaração de inconstitucionalidade da lei ou do ato normativo que fundamenta a transação, os termos ali firmados deverão ser tidos como inconstitucionais, ante o princípio da supremacia da Constituição. Entretanto, em nome da segurança jurídica e da boa-fé dos contribuintes, infere-se que o artigo 12, §6º, do PL nº 5.082/2009 mostra-se correto ao conferir efeitos *ex nunc* nas hipóteses de declaração de inconstitucionalidade.

Nos termos dos artigos 9º e 13, caso o sujeito passivo descumpra as obrigações firmadas no acordo, será interrompida a prescrição, haverá a revogação dos compromissos pactuados após a sua manifestação dentro do prazo de 15 dias, bem como a aplicação da multa sancionatória de vinte por cento sobre o valor débito transacionado. Sendo o procedimento transacional anulado ou revogado, de acordo com a dicção do artigo 14, haverá a cobrança ou execução do crédito tributário resultante do valor da subtração do montante original com os valores eventualmente pagos.

Phelippe Toledo Pires de Oliveira (2015, p. 193), traz a lume a discrepância existente a redação do artigo 171 do CTN e a regulação do instituto da transação tributária contida no PL nº 5.082/2009:

Comparando-se a redação proposta com a atual redação do art. 171 do CTN, verifica-se que a nova redação afasta-se da noção clássica de transação, em especial, porque: (a) faz expressa menção a que a lei que faculta a celebração da transação pode ser geral ou específica; (b) retira o pressuposto de “concessões mútuas” para a realização da transação tributária; e (c) substitui a expressão “determinação do litígio” pela expressão “composição de conflitos ou litígio”.

O PL nº 5.082/2009 prevê a existência de quatro modalidades de transação, a saber: a transação em processo judicial; a transação em insolvência civil, recuperação judicial e falência; a transação por recuperação tributária; e a transação administrativa por adesão.

A transação em processo judicial tem por escopo litígios tributários que versam sobre créditos inscritos em dívida ativa, independentemente de estes terem sido objetos de uma ação de execução fiscal. A solução poderá ser acordada utilizando elementos que não constam no processo judicial, além de o acordo poder incluir matérias relacionadas ou conexas à deduzida em juízo. Esta modalidade pode ser aplicada até a data da publicação do despacho de admissibilidade do recurso especial ou extraordinário que venha a ser interposto por qualquer das partes.

Tratando-se de processo de execução fiscal, a modalidade de transação em apreço poderá ser requerida até o julgamento em primeira instância dos embargos à execução fiscal e, caso estes não sejam opostos, o limite temporal será a publicação da decisão que designar a data do leilão. Não podem ser objeto desta modalidade de transação as lides tributárias ajuizadas através de mandado de segurança ou ações cautelares, além dos créditos tributários constituídos mediante lançamento por declaração.

A transação em insolvência civil, recuperação judicial e falência caracteriza-se por somente poder ser realizada pelo juiz da causa, além de a proposta ser feita à este pela Fazenda Nacional. Esta modalidade aplica-se também às demais hipóteses de concurso de credores com insolvência declarada judicialmente. Havendo em tais casos a imprescindibilidade da medida para que haja a recepção do crédito tributário, a Fazenda Nacional poderá, através de despacho fundamentado e mediante concessões recíprocas, admitir: a remissão parcial do crédito tributário, com base na situação econômica do sujeito passivo; a anistia de penalidade pecuniária, desde que condicionada ao cumprimento do termo de transação pelo sujeito passivo, nos casos de recuperação judicial; e o parcelamento dos débitos ou de sua extinção mediante dação em pagamento.

Caso sobrevenha a recuperação do sujeito passivo com a respectiva extinção da insolvência ou da falência, este deverá firmar termo de ajustamento de conduta e manter por um período de cinco anos sua regularidade fiscal concernente à todos os tributos federais. Do contrário, serão cobrados os valores relativos à diferença dos débitos objeto da transação, acrescidos dos encargos legais.

A modalidade denominada transação por recuperação tributária, segundo o artigo 35, *caput*, do PL nº 5.082/2009 tem por finalidade “... viabilizar a superação de situação transitória de crise econômico-financeira do sujeito passivo, a fim de permitir a manutenção da fonte produtora, do emprego dos trabalhadores e o interesse público relativo à percepção de tributos, promovendo, assim, a preservação da empresa, sua função social e o estímulo à atividade econômica”.

A modalidade de transação tributária em apreço não se aplica a todos os modelos de empresa, sendo o seu rol de hipóteses de cabimento deveras restrito, uma vez que o parágrafo único da norma em comento preconiza que transação por recuperação tributária não se aplica às pessoas jurídicas que podem requerer a recuperação judicial disciplinada na Lei nº 11.101/2005. Logo, esta modalidade não poderá ser proposta por empresário ou sociedade empresária, mas apenas por sociedades simples.

Ademais, a modalidade em escopo também não se aplica para as hipóteses em que o sujeito passivo consiste em alguma das entidades elencadas no artigo 2º, II, da Lei nº 11.101/2005, isto é, as instituições financeiras públicas ou privadas, as cooperativas de crédito, os consórcios, as entidades de previdência complementar, as sociedades operadoras de plano de assistência à saúde, as sociedades seguradoras, as sociedades de capitalização e as demais entidades que lhe são legalmente equiparadas. A recuperação tributária poderá ser requerida pelo sujeito passivo que regularmente opere suas atividades há, no mínimo, dois

anos e observe as exigências do artigo 36 do PL nº 5.082/2009, bem como que os seus controladores, administradores, gestores e representantes legais também o façam. Tais requisitos são os a seguir transcritos:

I - não ser insolvente e, se o foi, que estejam declaradas extintas, por sentença transitada em julgado, as responsabilidades daí decorrentes;

II - não haver, há menos de cinco anos, concluído outra transação que, nos termos desta ou de outra lei aplicável à Fazenda Nacional, tenha implicado, direta ou indiretamente, redução do montante devido a título de tributo, juros de mora ou outros acréscimos pecuniários; e

III - não haver sido condenado, há menos de cinco anos, por fraude contra credores, fraude de execução ou por qualquer dos crimes contra a ordem tributária.

A duração do prazo concedido para o pagamento dos valores que são objeto do termo de transação não poderá ser superior a sessenta meses. A transação por recuperação tributária caracteriza-se ainda pelo fato de que, após ser aceita a proposta do sujeito passivo pela Fazenda Nacional, este não poderá desistir desta. Ademais, quando a proposta for feita por administrador inidôneo, a autoridade administrativa competente poderá demandar o seu egresso, sem que tal fato acarrete a retirada da sua solidariedade sobre o patrimônio da empresa.

Por seu turno, a transação administrativa por adesão consiste na composição de controvérsias jurídicas em matéria tributária, inclusive as que possuem repercussão geral, mediante a autorização do Ministro da Fazenda e do Advogado-Geral da União, com supedâneo na jurisprudência pacífica do STF ou de Tribunais Superiores, ou por meio de previsão em lei específica. Cabe ao CGTC elaborar resolução contendo os pressupostos para a habilitação dos interessados na transação administrativa por adesão.

Larissa Peixoto Valente (2016, *online*) analisa que o instituto da transação, conforme se encontra previsto no PL nº 5.082/2009, não reduzirá os litígios em matéria fiscal de modo geral, tendo em vista que a discussão permanecerá na via administrativa:

Além disso, considerando-se que a composição somente dar-se-ia após a inscrição do débito na Dívida Ativa da União, permanecendo a possibilidade de discussão administrativa nas Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento e Conselhos de Contribuintes e, também, na esfera judicial, com a utilização de todas as medidas processuais no ordenamento jurídico brasileiro, fácil é concluir que não se estará reduzindo litígio. Estar-se-á facultando a possibilidade de atenuar a

situação fiscal daquele contribuinte que decidiu percorrer todo o caminho administrativo e judicial já previsto e, quando se esgotarem as possibilidades de êxito, partir para a negociação com o órgão de representação judicial, para obter a redução das penalidades, o que pode abranger até cem por cento do valor cobrado a tal título, em indesejável exercício da mais ampla discricionariedade, dependendo de critérios pessoais, tais como o histórico fiscal e a situação econômica do contribuinte.

Na dicção de Phelippe Toledo Pires de Oliveira (2015, p. 249), o Projeto de Lei em comento caracteriza-se por ser omissivo em diversas questões como, por exemplo, no tocante à repartição das receitas tributárias entre os entes quando a transação envolver tributos federais que tenham uma parcela do produto de sua arrecadação repassada aos Estados, ao Distrito Federal ou aos Municípios:

Finalmente, vale destacar que algumas questões importantes deixaram de ser abordadas no PL (propositadamente ou por esquecimento), restando, portanto, a dúvida: é o caso, por exemplo, da forma de repartição de receitas tributárias na hipótese de transação envolvendo tributos que, embora de competência da União, tenham uma parte do produto de sua arrecadação repassada aos Estados, ao Distrito Federal ou aos Municípios, em virtude de previsão constitucional - se é que, nessa hipótese, de fato, haverá alguma forma de compensação dos demais entes.

Evidentemente que essa omissão subsiste apenas em relação aos casos que versam sobre a interpretação de conceitos jurídicos indeterminados ou da identificação do fato aplicável ao caso concreto, pois somente em tais hipóteses é possível reduzir o valor dos tributos.

O anteprojeto, ainda, introduz a consulta especial, para dirimir conflitos ou imprecisões quanto à interpretação da legislação tributária, aplicáveis às situações de interesse geral.

Como visto ao longo deste trabalho acadêmico, a utilização dos métodos alternativos de resolução de conflitos na relação entre a Administração Pública e os seus administrados, tem por escopo promover a concretização dos princípios constitucionais da eficiência e da participação, os quais encontram fundamento na novel concepção que se tem de Administração Pública, ou seja, da Administração Pública aberta ao diálogo e ao consenso, a qual deixa de lado a sua posição de superioridade na relação com os administrados, passando a estabelecer um relacionamento mais paritário com estes, sem deixar de observar,

obviamente, os demais princípios que compõem o arcabouço axiológico do ordenamento jurídico brasileiro.

Ademais, a realidade brasileira concernente à cobrança do crédito tributário abarca diversas celeumas já analisadas como, por exemplo, os baixos resultados obtidos em razão da morosidade do sistema judiciário.

Neste contexto, a utilização da transação prevista nos artigos 156, III, e 171, ambos do CTN, consistiria em uma das medidas adotadas para que a Fazenda Pública viesse a recuperar os valores que lhe são devidos mediante um procedimento mais célere e mais econômico do que o ajuizamento e continuidade de um processo de execução fiscal.

Todavia, ao analisar o PL nº 5.082/2009, observa-se, em abstrato, que este não alcança a finalidade almejada, uma vez que o procedimento de transação ali disciplinado possui um viés extremamente burocrático, havendo a atuação quase simultânea de três agentes do Fisco Federal, a saber: a autoridade administrativa competente que será designada pela CGTC, a própria Câmara Geral de Transação e Conciliação da Fazenda Nacional e a Câmara-Geral de Transação e Conciliação - GTC. Não sendo suficiente, em alguns casos, ainda se tem a atuação do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, do Ministro da Fazenda e da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF.

Depreende-se ainda que inexistente fundamento normativo que consubstancie a exclusão das microempresas e das empresas de pequeno porte das disposições contidas no Projeto de Lei em comento, tendo em vista que a própria Constituição Federal de 1988 preceitua em seu artigo 179 que os entes federados deverão dispensar à estas empresas tratamento jurídico diferenciado, a fim de que haja a simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou a eliminação ou redução das referidas obrigações. Além do fato de ser de fácil ilação que as empresas com esta configuração possuem um poder aquisitivo e de competitividade no mercado inferior às demais empresas, restando assim, desrespeitado o princípio da isonomia não somente no seu sentido material, mas também formal, uma vez que a norma exclui de um procedimento, em teoria mais benéfico, um agente de mercado que já se encontra em posição de desvantagem em relação aos demais.

A mera divulgação das ementas e a abertura das sessões da CGTC e CTC ao público não atende, de maneira efetiva, ao princípio da publicidade dos atos administrativos. Observa-se que se faz necessário que se encontre à disposição dos administrados em geral o conteúdo dos termos e das condições acordadas, respeitando-se, notadamente, o sigilo empresarial, fiscal e bancário do sujeito passivo, a fim de que possa ser feito o controle por

toda a sociedade, não cabendo somente aos que presenciaram as sessões ter acesso a estas informações, enquanto a grande maioria tem apenas acesso às respectivas ementas.

Ademais, as questões que podem ser suscitadas são extremamente limitadas, tendo em vista que o projeto apenas prevê a transação de multas, encargos de sucumbência e demais encargos de natureza pecuniária, bem como valores oferecidos em garantia ou situações em que a interpretação da legislação relativa a obrigação tributária seja conflituosa ou litigiosa, não sendo permitida a negociação de dívidas advindas do inadimplemento de tributos, salvo nas situações em que a sua redução decorre da interpretação de conceitos jurídicos indeterminados ou da identificação do fato aplicável ao caso concreto.

Infere-se que tal vedação põe em xeque o fato de existir uma real vantagem em transacionar com a Administração Fazendária Federal, uma vez que, como visto, o referido procedimento acarreta diversos encargos ao sujeito passivo, de modo que este terá que arcá-los tão somente para negociar dívidas tributárias advindas de obrigações tributárias acessórias.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A partir da análise dos dados auferidos pelo Conselho Nacional de Justiça – CNJ e pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA aliada à leitura da doutrina e da legislação concernente à temática examinada, foram alcançados os objetivos norteadores deste trabalho acadêmico.

Nesta senda, em relação ao objetivo geral, a saber – perquirir se, com supedâneo na novel estrutura axiológica que compõe a Administração Pública, o instituto da transação em matéria fiscal deve ser regulado em âmbito federal -, conclui-se que em virtude da consolidação dos ideais de participação e eficiência administrativa, os quais decorrem da primazia do Estado Social e Democrático de Direito e do neoconstitucionalismo, operou-se uma mutação paradigmática na Administração Pública, de modo que esta deixou de pautar a sua atuação unicamente de modo autoritário e unilateral cedendo espaço para a atuação dialógica.

Com supedâneo na teoria dos direitos fundamentais desenvolvida por Robert Alexy, em especial no que concerne à aplicação da técnica da ponderação nas hipóteses de colisão de princípios, bem como na teoria da força normativa da constituição elaborada por Konrad Hesse, observa-se que a utilização de quaisquer princípios constitucionais na atividade administrativa não deve excluir por completo, na sua aplicação ao caso fático, os demais, mas apenas mitigá-los, se necessário. Do contrário, a Administração estaria agindo em desconformidade com as disposições insculpidas no artigo 37 da Carta Magna.

Destarte, malgrado o princípio da eficiência encontrar-se expressamente elencado no Texto Constitucional, a partir do advento da EC nº 19/1988, como um dos princípios norteadores da Administração Pública, a sua aplicação no caso concreto deverá ocorrer com alvedrio da lei e do direito, tendo em vista que de nada adianta que o ato administrativo seja eficiente se, para tanto, necessite esmorecer valores caros da ordem constitucional, como a legalidade.

A partir de uma análise sistêmica do ordenamento, infere-se que mesmo se o princípio da participação dos administrados não estivesse expresso no artigo 37, §3º, da CRFB/1988, ainda assim seria possível falar no fenômeno participativo, uma vez que a participação administrativa tem por supedâneo axiomas íncritos da ordem constitucional, como a dignidade da pessoa humana e a concepção de Estado Social e Democrático de Direito.

Afere-se que o fortalecimento dos princípios da eficiência e da participação dos

administrados proporcionou o desenvolvimento da consensualidade na Administração Pública. Esta, por seu turno, consiste em um gênero do qual decorrem diversos *modus operandi*, sendo a transação um deles.

Assim, resta claro que a eventual regulação do procedimento transacional para a terminação de litígios fiscais encontra-se em sintonia com os novos paradigmas do Direito Público. Todavia, faz-se necessário que, para além da eficiência e da participação, o procedimento transacional observe os demais axiomas que compõem o arcabouço normativo do Direito Público.

Em relação à compatibilidade da transação tributária com os princípios anteriormente já inseridos no arcabouço normativo da Administração Fazendária, a saber, o princípio da legalidade, da indisponibilidade do interesse público e da igualdade, observar-se que, no que tange ao princípio da legalidade, no estabelecimento das concessões recíprocas, característica intrínseca da transação, nos termos do artigo 171 do CTN, a atividade legiferante não consegue prever e, por consectário, disciplinar, todas as situações e querelas que podem surgir no mundo dos fatos. Destarte, é preciso que a lei específica que vier a tratar sobre o tema em comento possibilite certo grau de discricionariedade à autoridade competente.

Empós, no que tange ao princípio da indisponibilidade do interesse público, infere-se este não obsta a transação tributária, tendo em vista que a disponibilidade dos bens públicos encontra-se relacionada à subdivisão do interesse público em primário e secundário, sendo estes últimos disponíveis. Assim, em razão de a arrecadação de tributos consistir em interesse público secundário, o crédito tributário pertence à categoria dos bens públicos disponíveis, logo, é passível de ser transacionado.

Acerca da compatibilidade do instituto em apreço com o princípio da igualdade, reconhece-se que a lei que disciplinar a utilização da transação deve ser cautelosa ao fixar as hipóteses nas quais a autoridade competente poderá transacionar o crédito tributário, tendo em vista que este instituto carrega consigo um aspecto de discricionariedade, de modo que o princípio da igualdade da tributação poderá restar aviltado.

Além do estudo teórico acerca do cabimento da transação tributária ante o hodierno viés axiológico da Administração Pública, a análise empírica obtida por meio das pesquisas realizadas pelo CNJ e pelo IPEA demonstra que a utilização das ações de execução fiscal tem garantido um baixo retorno financeiro ao Erário federal em virtude da dificuldade de se extrair dos devedores as quantias devidas e do volume de processos em trâmite. Destarte, analisando este cenário verifica-se ser necessária a aplicação de mecanismos

alternativos de cobrança pela União, a fim de que esses créditos sejam recuperados, promovendo-se assim a efetivação da justiça fiscal.

Por seu turno, no âmbito dos objetivos específicos são logradas as considerações a seguir elencadas.

No que concerne à suposta antinomia existente entre os artigos 3º e 171 do CTN, constata-se que esta inexistente, tendo em vista que, malgrado a redação do artigo 3º do diploma legal retromencionado prelecionar que a cobrança do crédito tributário dar-se-á mediante atividade administrativa plenamente vinculada, hodiernamente, compreende-se que os atos administrativos são compostos por graus discricionariedade e de estrita vinculação às normas positivadas.

Ademais, a lei que vier a disciplinar a transação tributária deve ser minuciosa acerca das escolhas que podem ser realizadas pela autoridade competente, sem que, para tanto, retire a possibilidade de discricionariedade do ato, uma vez que esta proporciona a adequação da conduta ao caso concreto e auxilia na complementação normativa.

A autoridade competente para transacionar em nome do Fisco não deve ser proveniente dos altos postos hierárquicos da Administração Tributária ou, se for, deve ser possível a apreciação da revisão do acordo por outra autoridade fazendária, tendo em vista que, deste modo, seria possível atenuar a quantidade de pedidos de revisão no Poder Judiciário, evitando-se assim a morosidade característica deste e, por consectário, resguardando a celeridade do procedimento.

Em relação ao questionamento acerca da necessidade da lei que vier a regular a transação tributária respeitar as disposições contidas no artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal no que tange à renúncia de receita fiscal, infere-se que no estabelecimento das concessões mútuas, potencialmente, poderá haver a renúncia à receita oriunda da arrecadação integral do crédito tributário. À vista disso, conclui-se que se faz necessário que a norma regulatória do referido instituto respeite as exigências do artigo 14 da LRF, além de prever pormenorizadamente as possibilidades de renúncia de receita e em quais proporções esta ocorrerá.

A despeito da análise do PL nº 5.082/2009, em virtude do seu viés extremamente burocrático e com a previsão de atuação, de forma quase simultânea, de diversos órgãos e entidades da Administração Fazendária Federal, infere-se, em abstrato, que o referido projeto de lei não alcança efetivamente o seu escopo precípuo, qual seja: aumentar a eficácia do sistema arrecadatário fiscal, tornar a atuação da Administração Fazendária mais célere, bem como promover a participação dos administrados.

Outrossim, observa-se que a previsão de exclusão das microempresas e das empresas de pequeno porte trata-se de uma disposição inconstitucional a lume da dicção do artigo 179 da CRFB/88, segundo a qual que os entes federados deverão dispensar à estas empresas tratamento jurídico diferenciado, a fim de que haja a simplificação, eliminação ou redução de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias.

Neste ínterim, também infere-se que esta medida viola o princípio da isonomia, não somente em seu sentido material em virtude de não prever tratamento desigual para que estas tenham condições de competir no mercado de forma équa, mas também em seu aspecto formal, uma vez que a própria norma exclui as referidas empresas de um procedimento, em teoria, mais benéfico de terminação de litígios fiscais.

Avalia-se que a simples previsão de divulgação das ementas e a abertura das sessões da CGTC e CTC ao público não atende, de modo efetivo, ao princípio da publicidade dos atos administrativos. Destarte, a fim de que possa ser feito o controle por toda a sociedade, se faz necessário que o conteúdo integral dos termos e das condições acordadas esteja à disposição dos administrados em geral e não somente àqueles que presenciarem as sessões. Não se deixa de olvidar que na integral divulgação das informações deve ser respeitado o sigilo empresarial, fiscal e bancário do sujeito passivo.

Depreende-se que, havendo a declaração de inconstitucionalidade da lei ou do ato normativo que fundamenta a transação, os termos firmados deverão ser considerados inconstitucionais, uma vez que inexistente de direito adquirido a regime jurídico. Nesta senda, não devem ser atribuídos efeitos retroativos à declaração, com supedâneo na segurança jurídica e na boa-fé dos contribuintes, de modo que deve ser realizada a modulação dos efeitos, de forma que estes sejam *ex nunc*.

O PL nº 5.082/2009 limita a transação tributária em âmbito federal aos casos que versam sobre multas, encargos de sucumbência e demais encargos de natureza pecuniária, bem como valores oferecidos em garantia ou situações em que a interpretação da legislação relativa à obrigação tributária seja conflituosa ou litigiosa. A negociação de dívidas advindas do inadimplemento de tributos somente é possível nas situações em que a sua redução decorre da interpretação de conceitos jurídicos indeterminados ou da identificação do fato aplicável ao caso concreto. Destarte, infere-se que esta previsão normativa põe em xeque o fato de existir uma real vantagem em transacionar com a Administração Fazendária Federal, uma vez que o sujeito passivo terá que arcar com os encargos decorrentes deste procedimento apenas para negociar, em regra, suas dívidas tributárias oriundas de obrigações acessórias.

REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. Colisão de Direitos Fundamentais e Realização de Direitos Fundamentais no Estado de Direito Democrático. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 217, p.55-66, jul/set. 1999. Tradução: Luís Afonso Heck.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

ARAÚJO, Nadja. **Transação Tributária**: Possibilidade de Consenso na Obrigação Imposta. Porto Alegre: Núria Fabris, 2009.

ASSUNÇÃO, Matheus Carneiro. **A transação tributária e o Projeto de Lei n. 5.082/2009**. Monografia (Especialização) - Curso de Direito Tributário, Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, São Paulo, 2009. Disponível em: <www.agu.gov.br/page/download/index/id/6064408>. Acesso em: 16 maio 2017.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

BAPTISTA, Patrícia. **Transformações do Direito Administrativo**. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

BINENBOJM, Gustavo. **Teoria do Direito Administrativo**: direitos fundamentais, democracia e constitucionalização. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

BOBBIO, Norberto. **Estado, governo, sociedade**: para uma teoria geral da política. 13. ed. São Paulo: Paz e Terra, 1987. Tradução: Marco Aurélio Nogueira.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Nº 5.082, de 20 de Abril de 2009**. Brasília, DF, Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=431269>>. Acesso em: 19 maio 2017.

_____. Conselho Nacional de Justiça. **Relatório justiça em números 2016**. Brasília: Departamento de Pesquisas Jurídicas do CNJ, 2016. 404 p. Disponível em: <<http://www.cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2016/10/b8f46be3dbb344931a933579915488.pdf>>. Acesso em: 15 maio 2017.

_____. Constituição (1998). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: DF, Senado, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm> Acesso em: 20 mar. 2017.

_____. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Secretaria de Assuntos Estratégicos da Presidência da República. **Custo unitário do processo de execução fiscal na Justiça Federal**. Brasília: Ipea, 2011. 44 p. Disponível em: <http://ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/relatoriopesquisa/121009_relatorio_custounitario_justicafederal.pdf>. Acesso em: 14 maio 2017.

_____. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Secretaria de Assuntos Estratégicos da Presidência da República. **Custo e tempo do processo de execução fiscal**

promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Brasília: Ipea, 2011. Disponível em:
<http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/nota_tecnica/111230_notatecnicadiest1.pdf>. Acesso em: 15 maio 2017.

_____. **Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000.** Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 16 maio 2017.

_____. **Lei nº 3.071, de 01 de janeiro de 1916.** Código Civil dos Estados Unidos do Brasil. Diário Oficial da União, Rio de Janeiro, 05 jan.1916. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L3071.htm> Acesso em: 02 maio 2017.

_____. **Lei 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.. Brasília, Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 09 abr. 2017.

_____. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002.** Institui o Código Civil. Diário Oficial da União, Brasília, 11 jan.2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm> Acesso em: 02 maio 2017.

_____. **Ordenações Filipinas.** Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/242733>>. Acesso em: 03 maio 2017.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional.** 4. ed. Coimbra: Almedina, 1989.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** 28ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo.** 25. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

CHRISPIM, Anna Carla Duarte. **Transação tributária no paradigma do Estado Democrático de Direito Socioeconômico Cultural:** o tênue limite entre a afronta ao dever fundamental de pagar tributos e a mutação da legalidade estrita rumo a juridicidade consensual dialógica. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2009. Disponível em: <http://www.biblioteca.pucminas.br/teses/Direito_ChripimAC_1.pdf>. Acesso em: 04 maio 2017.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário brasileiro.** 7ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2004.

CRUZ, Paulo Ricardo de Souza. **A transação no Direito Tributário**. 2004. 235 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2004. Disponível em: <http://www.trfl.jus.br/dspace/bitstream/handle/123/116555/A_transação_no_direito_tributário.pdf?sequence=1>. Acesso em: 12 maio 2017.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil brasileiro**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

DROMI, Roberto. **Nuevo Estado, nuevo Derecho**. Buenos Aires: Ciudad Argentina, 1999.

DUARTE, David. **Procedimentalização, participação e fundamentação**: para uma concretização do princípio da imparcialidade administrativa como parâmetro decisório. Coimbra: Almedina, 1996.

FEDERAL JUDICIARY OF THE UNITED STATES. **Bankruptcy**. Disponível em: <<http://www.uscourts.gov/services-forms/bankruptcy>>. Acesso em: 11 maio 2017.

GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo. **Los Ciudadanos y La Administración**: Nuevas Tendencias en Derecho Espanol. Revista de Direito Público, São Paulo, v. 89, p.5-18, jul. 1989.

GOMES, Orlando. **Contratos**. 26. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

GUIMARÃES, Bernardo Strobel. **O exercício da função administrativa e o direito privado**. 2010. 219 f. Tese (Doutorado) - Curso de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2134/tde-26032012-111633/pt-br.php>>. Acesso em: 13 maio 2017.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 22. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

HESSE, Konrad. **A força normativa da Constituição**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1991. Tradução: Gilmar Ferreira Mendes.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Manual de Direito Financeiro e Tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

KHAIR, Amir Antônio. **Lei de Responsabilidade Fiscal**: Guia de Orientação para as Prefeituras. Brasília: Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, 2001.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. Vol. III. São Paulo: Atlas, 2005.

_____, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

_____, Hugo de Brito. **Transação e arbitragem no âmbito do Direito Tributário**. Revista Fórum de Direito Tributário, Belo Horizonte, Ano 5, v. 28, p. 51-70, 2007.

MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Análise crítica da invocação do interesse público como fundamento para relativização de direitos e garantias do contribuinte**. 2006. 2 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2006. Disponível em: <<http://www.dominiopublico.gov.br/download/cp021950.pdf>>. Acesso em: 11 maio 2017.

MARQUES JÚNIOR, William Paiva. **Notas em torno da construção da Administração Pública consensual e paritária ante a releitura do princípio da supremacia do interesse público sobre o privado**. In: CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI, 24, 2015, Belo Horizonte. Artigo. Florianópolis: Conpedi, 2015. p. 265 - 295. Disponível em: <<http://www.conpedi.org.br/publicacoes/66fsl345/919u5o22/L62liXl21vFtL9k4.pdf>>. Acesso em: 20 out. 2016.

MARTINS, Claudio. **Normas gerais de Direito Tributário**. Fortaleza: Imprensa Universitária do Ceará, 1968.

MEDAUAR, Odete. **O Direito Administrativo em evolução**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo brasileiro**. 28. ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2003.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 26. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de Direito Civil**. 35. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. Segundo Volume, 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Curso de Direito Administrativo: parte introdutória, parte geral, parte especial**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1992.

_____, Diogo de Figueiredo. **Mutações do Direito Administrativo**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013.

OLIVEIRA, Gustavo Justino de; SCHWANKA, Cristiane. **A Administração consensual como a nova face da Administração Pública no séc. XXI: fundamentos dogmáticos, formas de expressão e instrumentos de ação**. Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, v. 104, p.303-322, jan/dez. 2009. Disponível em: <<http://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/viewFile/67859/70467>>. Acesso em: 09 maio 2017.

OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A transação em matéria tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

PAULA, Marcos Aurélio Borges de. Por um direito tributário justo, seguro e eficiente (parte II). **Revista brasileira de Direito Tributário e finanças públicas**, Porto Alegre, v. 12, p.30-51, jan/fev. 2009.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de Direito Civil**. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

PIRES, Márcia Franco. **A transação como forma de extinção do crédito tributário: limites, possibilidades e renúncia fiscal**. 2010. Disponível em: <http://www3.pucrs.br/pucrs/files/uni/poa/direito/graduacao/tcc/tcc2/trabalhos2010_2/marcia_pires.pdf>. Acesso em: 14 maio 2017.

RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 1997. Tradução: Almiro Pisetta e Lenita M. R. Esteves.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Impossibilidade jurídica da idéia de lei geral de transação e arbitragem no direito tributário e transação e arbitragem no direito tributário: paranóia ou mistificação. In: SARAIVA FILHO; Oswaldo Othon de Pontes; BRANCO, Guimarães, Vasco (Orgs.). **Transação e arbitragem no campo do Direito Tributário**. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 167-190.

SCHIRATO, Vitor Rhein; PALMA, Juliana Bonacorsi de. **Consenso e legalidade**: vinculação da atividade administrativa consensual ao direito. Revista Eletrônica Sobre a Reforma do Estado, Salvador, v. 24, p.1-25, dez/fev. 2011. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com/revista/RERE-24-DEZEMBRO-JANEIRO-FEVEREIRO-2011-VITOR-JULIANA.PDF>>. Acesso em: 07 maio 2017.

SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**: obra póstuma. São Paulo: Rese

SPAGNOL, Werther Botelho. **Curso de Direito Tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2004

TÁCITO, Caio. **Direito Administrativo participativo**. Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, v. 209, p.1-6, jul/set. 1997. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/47038/46022>>. Acesso em: 04 maio 2017.

VALENTE, Larissa Peixoto. **A aplicabilidade dos meios alternativos de solução de conflitos no Direito Tributário**. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2016. Disponível em: <<http://repositorio.ufba.br/ri/handle/ri/19515>>. Acesso em: 13 maio 2017.