

TRANSAÇÃO COMO FORMA DE EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO: EFICIÊNCIA E CELERIDADE*

Tarsila Ribeiro Marques Fernandes**

RESUMO:

A atual forma de cobrança do crédito tributário, da maneira como é concebida, não cumpre o seu principal objetivo, que é a satisfação do crédito público, com o menor sacrifício do devedor. Afinal, o custo do processo de execução fiscal é alto, enquanto que os resultados são insatisfatórios, uma vez que a maior parte dos créditos cobrados judicialmente nunca é adimplida. Assim, faz-se necessário alterar paradigmas a fim de criar formas alternativas de recuperação mais eficazes do patrimônio público. Nesse contexto, o presente artigo buscará demonstrar que a instituição de um modelo geral de transação tributária no ordenamento jurídico brasileiro pode ser um caminho viável para esse intento.

Palavras-chave: Tributário. Créditos públicos. Cobrança. Transação.

ABSTRACT:

The current way of collecting tax, in the way it is designed, does not meet its main goal, which is the satisfaction of public credit, with the least sacrifice of the debtor. After all, the cost of the tax execution procedure is high, while the results are unsatisfactory, since most of the charges levied judicially is never paid. Thus, it is necessary to change paradigms in order to create alternative forms to recovery public assets more effectively. In this context, this essay will try to demonstrate that a prevision of a general model of transaction on Brazilian tax system can be a viable path for this purpose.

Keywords: Tax. Public credits. Collection. Transaction.

* Artigo recebido em: 06/02/2013.

Artigo aceito em: 18/02/2013.

** Procuradora Federal. Especialista em Direito Público. Mestranda em Direito Tributário.

SUMÁRIO

- 1. Introdução**
- 2. O poder de tributar**
- 3. Formas de composição amigável de conflitos**
- 4. Transação no direito civil**
- 5. Transação tributária**
- 6. Conclusão**
- 7. Referências**

1. INTRODUÇÃO

No intuito de fielmente desempenhar as finalidades para as quais foi criado, o Estado precisa de recursos financeiros, uma vez que o Ente Político possui custos para implementação dos direitos consagrados pela ordem jurídica. Dessa forma, os recursos necessários são captados junto à sociedade, sobretudo na forma de instituição de tributos.

No entanto, nem sempre os valores são recolhidos voluntariamente pelos contribuintes e, quando não o são, os mecanismos que o Fisco dispõe para realizar a cobrança do crédito tributário se mostram ineficientes, o que demanda mudanças de paradigmas na cobrança dos inadimplentes.

Afinal, é notório que a atual forma de cobrança do crédito tributário, especialmente por meio do processo de execução fiscal, da maneira como é concebida, não cumpre o seu principal objetivo, qual seja, a satisfação do crédito do ente público, com o menor sacrifício do devedor.

Para comprovar a referida afirmação, estudo realizado pelo Ministério da Justiça demonstrou que a maioria dos créditos que são cobrados por meio de execução fiscal nunca é paga¹ e, ainda quando ocorre o adimplemento, identifica-se um grande gasto de recursos financeiros e de tempo. Nesse sentido, pesquisa encomendada pelo Conselho Nacional de Justiça (CNJ) e desenvolvida pelo Instituto de Pesquisas Econômicas Aplicadas (IPEA), a respeito do custo unitário do processo de execução fiscal na Justiça Federal, demonstrou que o tempo médio total de tramitação do processo de execução fiscal é de 8 (oito) anos, 2 (dois) meses e 9 (nove) dias, com um custo médio

¹ BRASIL. Ministério da Justiça – Secretaria de Reforma do Judiciário. **Estudo sobre execuções fiscais no Brasil**. São Paulo: 2007, p. 43-44.

total para o Poder Judiciário, exceto embargos e recursos, de R\$ 4.368,00 (quatro mil, trezentos e sessenta e oito reais).²

Por sua vez, enquanto o processo de execução fiscal está em curso, o contribuinte permanece em situação irregular perante os cadastros de inadimplentes, submetendo-se a medidas coercitivas, tal como ter o seu nome protestado junto aos tabelionatos, conforme previsão do parágrafo único do art. 1º. da Lei no. 9.492, de 10 de setembro de 1997, além de estar sujeito à expropriação de seus bens.

Da mesma forma, o Poder Judiciário também parece não mais suportar o excessivo quantitativo de execuções fiscais ajuizadas, tendo em vista a escassez de meios eficazes de cobrança e da existência de legislação, em regra, favorável à perpetuação do processo executivo por meio de paralisações e suspensões. Para se ter uma noção do abarrotamento do Judiciário com execuções fiscais, de acordo com informações do Conselho da Justiça Federal (CJF), de dados referentes aos anos de 1998 a 2007, cerca de 50% (cinquenta por cento) dos processos em curso nas seções judiciárias federais correspondem a execuções fiscais³.

O cenário acima descrito torna propício o surgimento de formas alternativas de recuperação mais eficaz do patrimônio público, as quais devem ser buscadas por todos os agentes envolvidos no processo.

² INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA (IPEA). **Custo Unitário do Processo de Execução Fiscal na Justiça Federal**, 2011. Disponível em <http://www.ipea.gov.br/sites/000/2/livros/2011/livro_custounitario.pdf>. Acesso em 18 de agosto de 2011, p. 22-25.

³ Disponível em http://daleth.cjf.jus.br/atlas/Internet/Execucao_Fiscal.htm. Acesso em 22 de março de 2011.

Nesse contexto, o presente estudo irá analisar como a instituição de um modelo de transação no âmbito do direito tributário pode tornar mais rápida e eficaz a cobrança de tributos por parte do Poder Público.

2. O PODER DE TRIBUTAR

No intuito de identificar o nascedouro do direito tributário, deve-se buscar a origem do próprio Estado. Este, pois, representa um conjunto de indivíduos que se unem organizadamente em prol de um objetivo comum. Afinal, conforme ensinamentos de Platão, o nascimento do Estado decorre das múltiplas necessidades que os indivíduos possuem e do fato de que ninguém basta a si mesmo. Nesse sentido, um homem se une a outro convencido de que essa troca se faz em seu proveito.⁴

Como elementos do Estado, de acordo com Dalmo de Abreu Dallari,⁵ pode-se identificar a soberania, o território, o povo e a finalidade.

A soberania está ligada a uma noção de poder, sendo possível conceituá-la como a capacidade de um povo de organizar-se juridicamente e de fazer valer, dentro de seu território, a universalidade de suas decisões. Tal poder, portanto, deve incidir sobre um espaço físico determinado, que corresponde ao segundo elemento do Estado, qual seja, o território.

Por sua vez, o povo é o componente pessoal do Estado.

Deve-se compreender como povo o conjunto dos indivíduos que, através de um momento jurídico, se unem para constituir o Estado, estabelecendo com este um vínculo jurídico de caráter permanente, participando da formação da vontade do Estado e do exercício do poder soberano. Essa participação e este exercício podem ser subordinados, por motivos de ordem prática, ao atendimento de certas condições objetivas, que assegurem a plena aptidão do indivíduo. Todos os que se integram no Estado, através da vinculação jurídica

⁴ PLATÃO. **A República**. São Paulo: Sapienza, 2005, p. 64.

⁵ DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de Teoria Geral do Estado**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 79.

permanente, fixada no momento jurídico da unificação e da constituição do Estado, adquirem a condição de *cidadãos*, podendo-se, assim, conceituar o povo como o *conjunto dos cidadãos do Estado*.⁶

De seu turno, o último elemento do Estado é de grande importância prática, na medida em que a própria soberania se justifica para que o Estado cumpra com as suas finalidades. Nesse sentido, cabe afirmar que o Estado possui um fim geral, qual seja, consistir em um mecanismo para que os indivíduos e as outras sociedades consigam alcançar os seus objetivos particulares, ou, resumidamente, o fim do Estado é o bem comum⁷.

Assim, pode-se concluir que o Estado existe para alcançar o bem comum de um povo, que se encontra situado em determinado território, possuindo, para tal mister, soberania.

Como ente soberano, é o Estado o responsável pela elaboração do direito positivo, no intuito de regular as condutas da população que se encontra em seu território.

Insere-se a tributação no conceito de atividade financeira do Estado, que, conforme define Aliomar Baleeiro, consiste em “obter, criar, gerir e despende o dinheiro indispensável às necessidades, cuja satisfação o Estado assumiu ou cometeu àquelas outras pessoas de direito público”.⁸

A delimitação das necessidades a serem atendidas pelo Estado se dá por meio de decisão política, através da qual as demandas de interesse da coletividade serão providas, por intermédio da prestação de serviços públicos.

⁶ I DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de Teoria Geral do Estado**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 104.

⁷ Ibidem, p. 112.

⁸ BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 16. ed. revista e atualizada por Dejalma de Campos. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 4.

Vale salientar, contudo, que o conceito e a abrangência dos serviços públicos são essencialmente variáveis, na medida em que se encontram relacionados com o momento histórico vivido e o modelo político adotado.⁹

Regra geral, desde a instituição dos Estados Modernos, vem sendo observado um movimento contínuo de crescimento das despesas públicas. As causas mais relevantes de tal fenômeno são o aumento da capacidade econômica da população, a elevação dos níveis de conscientização política, moral e cultural da sociedade e as guerras.¹⁰

A própria evolução dos modelos de Estado também revela as causas do incremento das despesas públicas. No Estado Liberal, que adotou como norte a preservação da liberdade dos indivíduos, as funções atribuídas tinham campo de incidência restrito, na medida em que se pautava pelo critério de não intervenção, modelo adequado para atender aos interesses da burguesia.¹¹

O modelo Liberal, contudo, revelou-se insuficiente para enfrentar as demandas surgidas especialmente com a Revolução Industrial, movimento esse que, ao propiciar concentração de capital, acabou por gerar profundas desigualdades sociais, tornando-se necessária a intervenção estatal. Surge, pois, o denominado “Estado Social”, intervencionista, cuja atuação não mais se restringe à tutela das liberdades individuais, passando a assumir um número amplo de funções, com o objetivo de propiciar o bem-estar social.¹² Em sendo assim, o papel do Estado não mais se limita às atividades de defesa externa,

⁹ BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 16. ed. revista e atualizada por Dejalma de Campos. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 4-7.

¹⁰ Ibidem, p. 87-94.

¹¹ BATISTA JÚNIOR. Onofre Alves. **Princípio constitucional da eficiência administrativa**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2004, p. 42-44.

¹² Ibidem, p. 44-48.

ordem interna, justiça e representação diplomática, razão pela qual o Estado *gendarme* dá lugar ao Estado de bem-estar social, o *welfare state*.¹³

Entretanto, nas últimas décadas do século XX, o modelo do Estado Social, que havia se consolidado após a Segunda Guerra Mundial, passou a demonstrar sinais de saturação, visto que se revelou extremamente oneroso o atendimento, pelo Estado, de amplo rol de necessidades sociais. Afinal, o referido modelo teve como consequência “o alargamento incessante da base tributária, bem como o crescimento da máquina burocrática, com a proliferação de órgãos do serviço público”.¹⁴

Dentro desse contexto, inicia-se, novamente, uma busca pela reformulação do modelo do Estado, refletindo tentativa de se modificar o Estado Social, por meio das denominadas políticas neoliberais. Entretanto, deve-se atentar para o fato de que a saturação do Estado Social não pode ter como consequência o puro e simples retorno ao antigo modelo do Estado Liberal, na medida em que não devem ser ignoradas todas as conquistas decorrentes das garantias conferidas pelo Estado de satisfação mínima das necessidades públicas.¹⁵

Nesse sentido, a fim de alcançar o objetivo para o qual foi criado, isto é, o bem comum, o Estado precisa de recursos financeiros, os quais são, em sua maior parte, buscados no setor privado, por meio do exercício de sua soberania. É justamente através da tributação que o Estado obtém os recursos financeiros que necessita.

¹³ BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 16. ed. revista e atualizada por Dejalma de Campos. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 145.

¹⁴ BATISTA JÚNIOR, Op. cit., p. 49.

¹⁵ Ibidem, p. 52.

A tributação é, sem sombra de dúvidas, o instrumento de que se tem valido a economia capitalista para sobreviver. Sem ele não poderia o Estado realizar os seus fins sociais, a não ser que monopolizasse toda a atividade econômica. O tributo é inegavelmente a grande e talvez única arma contra a estatização da economia.¹⁶

Nesse ponto, cabe destacar que no curso dos tempos sequer os regimes comunistas puderam dispensar a instituição de tributos, os quais se adaptam às conjugações políticas e econômicas de cada governo¹⁷.

Dessa forma, no exercício da soberania, o Estado tem o poder de instituir e cobrar os tributos, possuindo, para tanto, um conjunto de prerrogativas que o situa em posição privilegiada em relação ao indivíduo.

A esse poder soberano de instituir os tributos, corresponde, em contrapartida, o dever fundamental dos contribuintes em efetuar o recolhimento da exação ao Estado e, conseqüentemente, em favor de toda a sociedade.

Como dever fundamental, o imposto não pode ser encarado nem como um mero poder para o estado, nem como um mero sacrifício para os cidadãos, constituindo antes o contributo indispensável a uma vida em comunidade organizada em estado fiscal. Um tipo de estado que tem na subsidiariedade da sua própria acção (econômico-social) e no primado da autorresponsabilidade dos cidadãos pelo seu sustento o seu verdadeiro suporte¹⁸.

No entanto, não se pode ignorar que, apesar de a República Federativa Brasileira ser uma democracia representativa, conforme previsão do artigo 1º da Constituição Federal, nos dias atuais o contribuinte não se sente representado pelos políticos que foram eleitos, o que gera um sentimento de

¹⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros. 2010, p. 48.

¹⁷ BALEEIRO, Aliomar Baleeiro. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Rio de Janeiro: Forense. 2003, p. 1.

¹⁸ NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. Coimbra: Almedina, 1998, p. 679.

injustiça em relação à política tributária vigente¹⁹. A esse fator negativo, some-se a ineficiência da cobrança dos créditos tributários, focada sobretudo no processo de execução fiscal, o que acaba contribuindo por passar uma imagem negativa do tributo para a sociedade.

3. FORMAS DE COMPOSIÇÃO AMIGÁVEL DE CONFLITOS

Independentemente do tipo de processo e das partes envolvidas, é crescente o incentivo pela composição amigável dos conflitos, a qual pode ocorrer por meio do acordo, da mediação e da arbitragem.

As vantagens da composição amigável podem ser assim sintetizadas: baixo custo para as partes envolvidas, rapidez na conclusão do processo, cumprimento mais ágil da obrigação, além de conferir um sentimento de justiça para a sociedade.

No entanto, apesar desses benefícios e do incentivo à conciliação, esta ainda se mostra tímida, tanto no âmbito administrativo e, sobretudo no judicial, na hipótese em que se faz presente em um dos polos da ação um ente público, diante do argumento da indisponibilidade do interesse público.

É nesse contexto que se faz necessária a alteração de paradigmas clássicos, a fim de tornar possível a existência de uma justiça fiscal consensual, à luz do princípio da dignidade humana²⁰ e da eficiência administrativa.

¹⁹ MARTON, Ronaldo. Os tributos e a política tributária em uma sociedade democrática. In: **XIX Congresso Nacional do CONPEDI - Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito, 2010**. Florianópolis. Anais do XIX Congresso Nacional do Conpedi, p. 6085.

²⁰ GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **Transação tributária: introdução à justiça fiscal consensual**. Belo Horizonte: Fórum, 2010, p. 16.

Afinal, a definição pela atual Constituição da República Federativa do Brasil como um Estado Democrático de Direito e, portanto, pluralista, traduz a necessidade de defesa da dignidade da pessoa humana em sua plenitude, devendo ser buscada a criação de uma sociedade participativa.²¹

4. TRANSAÇÃO NO DIREITO CIVIL

A transação tem origem no direito privado, irradiando-se a partir daí para o direito público. Assim, para se compreender melhor o instituto, deve-se analisar a sua natureza, conceito e principais características no âmbito do direito civil. . Afinal, conforme lições de Pontes de Miranda, “Não se recebe um instituto, sem se receberem os direitos, as pretensões, as ações, exceções e prescrições, que dele resultam.”²²

De início, cabe registrar que no direito civil brasileiro, a transação é vista como de natureza contratual, consoante dispõem os artigos 840 a 850 do Código Civil, os quais a tratam como espécie de contrato. Esse entendimento foi consagrado a partir da doutrina civilista majoritária sobre o assunto, conforme se observa das lições de Pontes de Miranda,²³ Washington de Barros Monteiro,²⁴ Caio Mário da Silva Pereira²⁵ e Orlando Gomes.²⁶

²¹ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Transações administrativas**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 35-38.

²² MIRANDA, Pontes de. **Tratado de direito privado**. Tomo 25. Campinas: Bookseller, 2003, p. 197.

²³ MIRANDA, *cit*, p. 168.

²⁴ MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de direito civil**, v. 4. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 142.

²⁵ PEREIRA, Caio Mario da Silva. **Instituições de Direito Civil**, v. 3. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 505.

²⁶ GOMES, Orlando. **Contratos**. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 440.

Apesar da opinião prevalecente, a qual foi adotada atualmente, merece registro a doutrina minoritária, que considera a transação como simples modo de extinção de obrigações, refutando a sua natureza contratual. Esse era o entendimento defendido por Clóvis Beviláqua,²⁷ o qual justificava a sua posição em razão de que o objetivo do contrato é criar obrigações entre as partes, enquanto que a transação busca justamente extinguir obrigações. Trilhando o mesmo caminho, Aliomar Baleeiro considera a transação como ato jurídico e não contrato, tendo em vista que ela não cria, apenas modifica e extingue obrigações preexistentes.²⁸

Nesse sentido, o Código Civil de 1916 tratava a transação como simples forma de extinção das obrigações, rejeitando o seu caráter contratual, conforme se observa do enquadramento da transação dentro do livro do direito das obrigações, juntamente com as demais formas de extinção das obrigações.

Atualmente, contudo, reitera-se que prevalece o entendimento no sentido de que o objetivo primordial da transação não é apenas extinguir obrigações, mas prevenir ou extinguir litígios, o que pode ser realizado inclusive mediante a instituição de novas obrigações. Ademais, ainda que a transação tenha como consequência a extinção de obrigações, isso não retira a sua natureza contratual, uma vez que nos dias atuais também é aceita a natureza contratual dos negócios jurídicos que buscam extinguir ou modificar obrigações.²⁹

Segundo Pontes de Miranda, a transação pode ser conceituada como:

²⁷ BEVILÁQUA, Clóvis. **Código Civil dos Estados Unidos do Brasil comentado**, v. 4. Rio de Janeiro: Paulo de Azevedo Ltda., 1955, p. 144.

²⁸ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 905.

²⁹ GOMES, op. cit., p. 440

Negócio jurídico bilateral, em que duas ou mais pessoas acordam em concessões recíprocas, com o propósito de pôr termo a controvérsia sobre determinada, ou determinadas relações jurídicas, seu conteúdo, extensão, validade, ou eficácia.³⁰

Nesse sentido, três são os elementos exigidos para ocorrer a transação, quais sejam, o conflito, a intenção de pôr fim ao conflito e a existência de concessões recíprocas.

Quanto ao primeiro elemento, isto é, o conflito, existem divergências doutrinárias no sentido do que pode ser considerado conflito para fins de transação. Vale dizer, alguns doutrinadores entendem que basta uma relação jurídica litigiosa, outros defendem que deve haver relação jurídica da qual efetivamente surja uma dúvida e há ainda aqueles que consideram que se faz mister a existência de uma relação jurídica litigiosa e duvidosa.³¹

Esclareça-se que, para a corrente que considera a dúvida como item essencial, há ainda a divergência se esta seria subjetiva (quando surge no espírito das partes) ou objetiva (na hipótese de existir dúvida real a respeito do fim da lide).³² Nesse ponto, a posição que prevalece no âmbito doutrinário é no sentido de que a existência do litígio é suficiente para gerar a possibilidade de transação, não representando elemento essencial a existência de uma dúvida, a qual seria um aspecto apenas accidental.

Deve-se esclarecer ainda que o litígio não necessariamente precisa ser judicial. Afinal, pode-se definir o litígio como a situação em que se verifica o conflito de interesses e que, eventualmente, pode vir a ser apreciado pelo

³⁰ MIRANDA, op. cit., p. 151.

³¹ BATISTA JÚNIOR, cit., p. 302.

³² MONTEIRO, cit., p. 309.

Poder Judiciário. Carnelutti, ao estabelecer como escopo da função jurisdicional a “justa composição da lide”, define a lide como “conflito de interesses degenerado pela pretensão de uma das partes e pela resistência da outra”.³³

Concebe-se o litígio, pois, como instituto não exclusivamente processual, mas como “fenômeno sociológico”, que “não desaparece necessariamente com o exercício da função jurisdicional, a qual se limita, na verdade, a tornar a lide juridicamente irrelevante”.³⁴

Sobre o assunto, são esclarecedoras as lições de Humberto Theodoro Júnior:

Uma vez que não se concebe o exercício do direito de ação a não ser como meio de exigir a composição da lide, e desde que a lide é a situação configurada pela existência de uma pretensão resistida, ao invocar a tutela jurisdicional do Estado, o autor nada mais faz do que “ajuizar a lide”, ou seja, deduzir perante o órgão judicial a pretensão que não foi voluntariamente atendida pelo réu.³⁵

Portanto, não se faz necessária a existência de um processo judicial como pressuposto para a celebração da transação, bastando que haja o conflito de interesses.

O segundo elemento é a própria essência da transação, que é a intenção de pôr fim ao litígio. Conforme já salientado, prevaleceu o entendimento de que a transação possui natureza contratual e, portanto, faz-se necessária a vontade

³³ CARNELUTTI, Francesco. **Estudios de Derecho Processual**, v. II, trad. esp. de Santiago Sentís Melendo, Buenos Aires: EJE, 1952, p. 5, *apud* CÂMARA, Alexandre Freitas. **Lições de Direito Processual Civil**, v. I, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005, p. 69.

³⁴ CHIOVENDA, Giuseppe, **La Acción en el Sistema de los Derechos**, trad. esp. de Santiago Sentís Melendo, Bogotá: Temis, 1986, p. 52, *apud* CÂMARA, Alexandre Freitas. **Lições de Direito Processual Civil**, v. I, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005, p. 71.

³⁵ THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Curso de Direito Processual Civil**, v. I, Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 68.

convergente das partes de pôr fim às divergências existentes entre elas, no intuito de terminar a celeuma.

O último requisito da transação é a existência de concessões recíprocas. Vale dizer, para que o instituto seja caracterizado como transação, ambas as partes devem ceder um pouco de suas pretensões em prol de um resultado comum.

Para haver concessões recíprocas, não se exige que a parte abra mão de um direito que “acredita ter”, ou seja, a questão da existência de concessões recíprocas deve ser verificada em termos objetivos, não importando considerações psicológicas. Não é relevante saber se as partes, no seu íntimo, abriram mão de direito que acreditavam ter. É perfeitamente possível que uma das partes acredite estar com a razão e a outra parte, intimamente, esteja certa de não estar com a razão, entretanto, mesmo assim, pretenda manter a lide. Nesse caso, em sede de transação, a parte abre mão de manter o conflito por mais tempo faz, de alguma forma, uma concessão. No mundo fático, deixar de manter uma discussão judicial, embora esta possa até não ter fundamento jurídico relevante, é concessão pragmática. Enfim, a transação é instituto essencialmente pragmático³⁶.

Não se deve perder de vista que a transação é um contrato de concessões recíprocas e, portanto, cada parte só concordou em abrir mão de suas pretensões em razão de que o seu oponente também assim o fez. Dessa forma, o Código Civil, no artigo 848, estabelece que, no caso de uma das cláusulas da transação ser nula, anular-se-á toda a transação, a menos que ela verse sobre diversos direitos contestados, independentes entre si.

Pode-se ainda classificar as transações em simples e complexas. As primeiras são assim chamadas por envolverem apenas os direitos que são objetos do litígio, enquanto que nas transações complexas incluem-se no acordo de transação pretensões que não eram discutidas originariamente no litígio.

³⁶ BATISTA JÚNIOR, *cit.*, p. 305.

No que se refere aos efeitos da transação, a doutrina diverge se ela seria declaratória, constitutiva ou translativa de direitos.³⁷ Para aqueles que entendem que a transação seria constitutiva, este efeito estaria presente sobretudo nos casos das transações complexas, em que não se extinguem apenas os direitos discutidos naquele litígio. Assim, no tocante a essas pretensões estranhas ao objeto da discussão, os efeitos seriam constitutivos, vez que criam novas obrigações. De seu turno, no tocante aos defensores do efeito translativo, eles alegam que a transação pode representar também a renúncia de pretensões, o que acaba por conceder a outra parte mais direitos do que originariamente ela teria.

Prevalece, contudo, o entendimento de que a transação possui efeito declaratório, o que, inclusive, restou expressamente consagrado no direito civil brasileiro, conforme se observa da leitura do artigo 843 do Código Civil, que dispõe que por meio de transação não se transmitem, apenas se declaram ou reconhecem direitos. Essa corrente parte do pressuposto de que as partes, ao transacionar, limitam-se a resolver o objeto do litígio (transações simples) e consideram a sua natureza similar à da coisa julgada, no tocante ao fim do litígio.

5. TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA

Conforme observado no tópico anterior, tradicionalmente conceitua-se a transação como a realização de concessões recíprocas a fim de se prevenir ou terminar um litígio. No âmbito do direito tributário, contudo, esse conceito deve ser aplicado de forma mais restrita, uma vez que a transação, quando aceita, só é admitida para terminar litígio, sendo esse o sentido trazido pelo art. 171 do CTN:

³⁷ BATISTA JÚNIOR, *cit.*, p. 308.

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

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

De início, cabe registrar que é comumente afirmado em âmbito doutrinário que há um erro na escolha da palavra, pois é utilizado o termo “determinação” de litígio, quando, na realidade, o correto seria “terminação” de litígio.³⁸ De fato, inicialmente constava no artigo 136 do projeto que Oswaldo Aranha encaminhou ao Presidente Getúlio Vargas por meio da Exposição de Motivos nº 1.250, de 21 de julho de 1954, a expressão “terminação do litígio”, enquanto que o texto final foi aprovado com o termo “determinação”. Entretanto, apesar de expressão “terminação” ser mais clara e compreensível, não se pode afirmar a existência de equívoco na aplicação dos vocábulos, pois uma das acepções da palavra “determinação” é justamente o de “resolução”, “decisão”,³⁹ exatamente o significado que se pretende empregar no presente caso.

Abstraindo a questão semântica do dispositivo ora analisado, é justamente a partir do conceito de transação que parte da doutrina afasta, desde logo, a sua aplicação no âmbito do direito público, tendo em vista a impossibilidade de dispor do interesse público. Essa característica se mostra ainda mais acentuada nas relações tributárias, em que se faz presente o princípio da legalidade estrita e da tipicidade fechada. Para essa corrente

³⁸ CASSONE, Vittorio. Transação, conciliação e arbitragem no âmbito tributário: confronto entre os princípios constitucionais aplicáveis. In: SARAIVA FILHO; GUIMARÃES, op. cit., p. 221,

³⁹ FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo dicionário Aurélio da língua portuguesa**. 3 ed., Curitiba: Positivo, 2004, p. 666.

doutrinária⁴⁰, o fato de o lançamento e a consequente cobrança do tributo ser realizada de forma plenamente vinculada e obrigatória, impediria a aceitação do instituto na seara tributária.

No entanto, outro setor da doutrina,⁴¹ o qual busca inspiração sobretudo no direito comparado, tenta demonstrar que a instituição de um modelo geral de transação tributária iria ao encontro do princípio da eficiência administrativa e da dignidade da pessoa humana, estando em consonância com o interesse público. Há ainda aqueles que admitem a transação, mas em hipóteses restritas e de forma excepcional.⁴²

Entretanto, apesar das opiniões divergentes, não se pode perder de vista que

(...) cada vez mais, a Administração Pública do Estado Democrático de Direito (eficiente, pluralista e participativo) deve aparelhar-se para possibilitar a permeabilidade da máquina burocrática à participação dos administrados, bem como estabelecer mecanismos para que os vários interesses conflitantes possam encontrar harmonização no seio da própria Administração, evitando-se,

⁴⁰ Filiados a esse entendimento, pode-se citar os seguintes autores: JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). **Comentários ao código tributário nacional**. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 402-403. ÁLVARES, Manoel. **Comentários aos artigos 165 a 174 In FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.) Código Tributário Nacional – comentado**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999. p. 654. SOUTO MAIOR, Jorge Luiz. Transação. **Jornal Trabalhista Consulex**. Brasília, ano XIII, v. 18, nº 865, 2001.

⁴¹ Nesse sentido, confira-se: MORAES, Bernardo Ribeiro. **Compêndio de direito tributário**, v II. Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 457. BATISTA JÚNIOR, **cit.**, p. 418-434. MARTINS FILHO, Luiz Dias; ADAMS, Luís Inácio Lucena, a transação no Código Tributário Nacional (CTN) e as novas propostas normativas de lei autorizadora. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco. **Transação e arbitragem no âmbito tributário**. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 36-38. TORRES, Ricardo Lobo. Transação, conciliação e processo tributário administrativo equitativo. In: SARAIVA FILHO; GUIMARÃES, **cit.**, p. 89-110. MACHADO, Hugo de Brito. A transação no direito tributário. In: SARAIVA FILHO; GUIMARÃES, **cit.**, p. 113-115. SÁNCHEZ LÓPEZ, María Esther. El acuerdo de voluntades em el ámbito tributário. In: SARAIVA FILHO; GUIMARÃES, **cit.**, p. 215-216. CASSONE, Vittorio. Transação, conciliação e arbitragem no âmbito tributário: confronto entre os princípios constitucionais aplicáveis. In: SARAIVA FILHO; GUIMARÃES, **cit.**, p. 220. TORRES, Heleno Taveira, Princípios da segurança jurídica e transação em matéria tributária. Os limites da revisão administrativa dos acordos tributários. In: SARAIVA FILHO; GUIMARÃES, **cit.**, p. 305-308. MORAIS, Carlos Yuri Araújo. Transação e arbitragem em matéria tributária: a experiência estrangeira e sua aplicabilidade ao direito brasileiro. In: SARAIVA FILHO; GUIMARÃES, **cit.**, p. 491. GODOY, **cit.**, p. 41-76.

⁴² SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A transação e a arbitragem no direito constitucional-tributário brasileiro. In: SARAIVA FILHO; GUIMARÃES, **cit.**, p. 62-78.

assim, controvérsias jurídicas infundáveis, favorecendo, por outro giro, a aceitabilidade das decisões pelos atingidos e, sobretudo, pela própria coletividade. Nesse caminho é que se pode observar o crescente desprestígio das decisões administrativas unilaterais, bem como a abertura das portas da Administração para a busca de soluções consensuais, consolidando-se, assim, uma “administração pública consensual”⁴³.

Nesse sentido, atualmente é comum a realização de decisões consensuais em áreas tradicionalmente consideradas como de direitos indisponíveis⁴⁴. Citem-se como exemplos a transação penal, a possibilidade de realização de Termo de Ajustamento de Conduta (TAC) no âmbito da ação civil pública (§6º, do artigo 5º da Lei nº 7.347/85) e os termos de compromissos que podem ser firmados pelo Conselho Administrativo de Defesa da Concorrência (CADE) e pela Comissão de Valores Imobiliários (CVM), conforme artigo 85 da Lei nº 12.529/11 e § 5º do artigo 11 da Lei nº 6.385/76, respectivamente.

Ademais, na seara tributária não há qualquer impedimento constitucional à existência de um modelo geral de transação, desde que previsto em lei. Para um melhor esclarecimento sobre o tema, é interessante transcrever o dispositivo que é comumente utilizado como impeditivo da transação. Confira-se, o § 6.º do artigo 150 da Constituição Federal:

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

⁴³ BATISTA JÚNIOR, *cit.*, p. 44-45.

⁴⁴ MARTINS FILHO, Luiz Dias; ADAMS, Luís Inácio Lucena. A transação no Código Tributário Nacional (CTN) e as novas propostas normativas de lei autorizadora. In: SARAIVA FILHO; GUIMARÃES, *cit.*, p. 27-29.

Ora, da simples leitura da previsão constitucional, percebe-se que é possível a existência da transação, nos termos da regulamentação legislativa, a qual deverá sopesar os interesses envolvidos e permitir, dentro dos limites estabelecidos, que a autoridade competente possa realizar o acordo no caso concreto. Esse é também o entendimento defendido por Vittorio Cassone,⁴⁵ o qual defende que, além de não vislumbrar nenhum dispositivo constitucional expresso que proíba a transação, afirma que ela é possível de ser instituída mediante lei, desde que observados os princípios constitucionais.

Argumenta-se também que a possibilidade de transação iria de encontro ao princípio da indisponibilidade do interesse público. Quanto a essa questão, entretanto, não se pode olvidar que inexistente um interesse público geral e abstrato, definível por si só. Há apenas a ideia genérica no sentido de que tanto a lei quanto o administrador devem buscar o interesse da coletividade, além de que, na hipótese de colisão entre o interesse particular e público, este deve prevalecer. Vale dizer, em última análise, quem define o interesse público é a lei, de acordo com os interesses do Estado constitucionalmente consagrados. Nesse sentido, cabe o registro de que o princípio da eficiência e o princípio da dignidade da pessoa humana são constitucionalmente assegurados e que, portanto, os contornos do interesse público também são por eles delimitados.

A afirmativa de que o interesse público é definido por lei se torna ainda mais pertinente quando se está na seara do direito tributário, pois a cobrança e a arrecadação dos tributos são atividades plenamente vinculadas aos dispositivos legais.

⁴⁵ CASSONE, Vittorio. Transação, conciliação e arbitragem no âmbito tributário: confronto entre os princípios constitucionais aplicáveis. In: SARAIVA FILHO; GUIMARÃES, cit., p. 221.

O princípio da indisponibilidade do patrimônio público e, no caso em apreço, do crédito tributário, desde a ocorrência do fato jurídico tributário, firmou-se como dogma quase absoluto do direito de estados ocidentais, indiscutível e absoluto na sua formulação, a tal ponto que sequer a própria legalidade, seu fundamento, poderia dispor em contrário.

(...)

Como é evidente, ‘tributo’ e ‘indisponibilidade’ não são conceitos lógicos, mas, sim, conceitos de direito positivo, variáveis segundo a cultura de cada nação, próprios de cada ordenamento. Será o direito positivo a dar os contornos do que queira denominar ‘direito indisponível’, inclusive suas exceções (direito inalienável *inter vivos*, direito intrasmitível *mortis causa*, direito irrenunciável, direito não penhorável etc). Tome-se como premissa a inexistência, no direito de todos os povos, de um tal princípio universal de ‘indisponibilidade do tributo’.⁴⁶

Dessa forma, percebe-se que inexiste qualquer impedimento constitucional à implantação da transação no direito tributário, desde que mediante lei que preveja os seus requisitos e condições.

Superada a questão da possibilidade de instituição de transação tributária, surgem divergências se ela poderia ocorrer preventivamente a um processo judicial ou apenas se já instaurada uma lide perante o Poder Judiciário.

Entretanto, conforme já salientado no tópico anterior, não é imprescindível para a existência do litígio que se esteja diante do Poder Judiciário. Vale dizer, o que caracteriza o litígio é o conflito de interesses, o que pode ocorrer tanto em fase administrativa quanto judicial.

Ademais, diante do princípio da eficiência, outro não poderia ser o entendimento que não o ora exposto, afinal, seria contraproducente aguardar a propositura de uma execução fiscal por parte do Ente Público, ou algum tipo de ação anulatória para discutir o crédito tributário pelo contribuinte, para só então

⁴⁶ TORRES, Heleno Taveira, Princípios da segurança jurídica e transação em matéria tributária. Os limites da revisão administrativa dos acordos tributários. In: SARAIVA FILHO; GUIMARÃES, cit., p. 300.

permitir a transação. Na realidade, o que o artigo 171 do CTN exige é apenas que exista um litígio.

Esclareça ainda que deve estar presente algum grau de incerteza no direito objeto de discussão, para que seja possível a existência de concessões recíprocas entre o sujeito ativo e passivo da relação jurídica tributária a fim de pôr fim ao litígio.

É inerente, na transação, haver ônus e vantagens recíprocas diante de um litígio ou de uma controvérsia. Um dos elementos essenciais da transação é a existência de uma relação jurídica duvidosa, a res dubia, ou melhor, a incerteza nas pretensões das partes (...) Tornam-se essenciais na transação essa controvérsia e essa reciprocidade no conceder. (...) A transação exige a existência de uma relação jurídica duvidosa, mesmo que seja o receio do resultado de um processo ainda não iniciado, e a existência de concessões mútuas, de parte a parte. De um lado Pública e de outro o sujeito passivo.⁴⁷

Entretanto, o grau de incerteza do direito em discussão e a amplitude do poder da autoridade competente para acordar são matérias a serem disciplinadas na lei que instituir o modelo geral de transação, a qual buscará conferir concretude ao artigo 171 do CTN.

Nesse contexto, foi enviado ao Presidente da República pelo Advogado-Geral da União e pelo Ministro da Fazenda⁴⁸, em 10 de dezembro de 2008, um anteprojeto que pretende instituir uma Lei Geral de Transação em Matéria Tributária, tendo como escopo garantir “transparência, celeridade, desburocratização, eficiência, à luz de nova relação entre Administração Fiscal e cidadão.”⁴⁹

⁴⁷ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**, v. II. Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 456-458.

⁴⁸ O referido projeto de lei foi submetido ao Presidente da República por meio da Exposição de Motivos Interministerial nº 00204/2008-MF, e pode ser consultado em <<http://www.camara.gov.br/sileg/integras/648733.pdf>>.

⁴⁹ GODOY, *cit.*, p. 139.

Não será objeto de análise do presente artigo as disposições contidas no referido projeto de lei, até porque elas ainda serão alvo de intensos debates no Congresso Nacional – e assim se espera que ocorra – entretanto, deve-se salientar a necessidade de ampliar a discussão sobre o tema, tendo em vista a importância da criação de meios consensuais e céleres de resolução de conflitos tributários.

6. CONCLUSÃO

A cobrança de tributos por parte do ente político é imprescindível para a própria existência do Estado. Afinal, é com os recursos financeiros adquiridos coercitivamente da iniciativa privada que o Poder Público viabiliza a implementação dos direitos consagrados pela ordem jurídica.

Nesse sentido, o Estado tem que buscar recuperar de forma mais eficaz os valores não pagos espontaneamente a título de tributos por parte dos contribuintes. A realidade, entretanto, demonstra que a execução fiscal como principal forma de cobrança é lenta, custosa e ineficaz.

Diante desse contexto, o presente estudo analisou a viabilidade da instituição de um modelo de transação como forma alternativa e célere na busca da satisfação do crédito do ente público, concluindo no sentido da sua plena aplicabilidade ao âmbito do direito tributário.

8. REFERÊNCIAS

ÁLVARES, Manoel. Comentários aos artigos 165 a 174 *In* FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.) **Código Tributário Nacional – comentado**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**, atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro, Forense: 2003.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**, atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. Forense: Rio de Janeiro, 2003.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 16. ed. revista e atualizada por Dejalma de Campos. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Transações administrativas**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

BEVILÁQUA, Clóvis. **Código Civil dos Estados Unidos do Brasil comentado**, v. 4. Rio de Janeiro: Paulo de Azevedo Ltda, 1955.

CÂMARA, Alexandre Freitas. **Lições de Direito Processual Civil**, v. I, 12, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. São Paulo: Saraiva, 1999.

CASSONE, Vittorio. Transação, conciliação e arbitragem no âmbito tributário: confronto entre os princípios constitucionais aplicáveis. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco. **Transação e arbitragem no âmbito tributário**. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de Teoria Geral do Estado**. São Paulo: Saraiva. 2011.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo dicionário Aurélio da língua portuguesa**. 3 ed., Curitiba: Positivo, 2004.

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

GOMES, Orlando. **Contratos**. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA (IPEA). **Custo Unitário do Processo de Execução Fiscal na Justiça Federal**, 2011. Disponível em <http://www.ipea.gov.br/sites/000/2/livros/2011/livro_custounitario.pdf>.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). **Comentários ao código tributário nacional**. São Paulo: Saraiva, 1998.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2010.

_____. A transação no direito tributário. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco. **Transação e arbitragem no âmbito tributário**. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

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

MARTON, Ronaldo. Os tributos e a política tributária em uma sociedade democrática. In: **XIX Congresso Nacional do CONPEDI - Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito, 2010**. Florianópolis. Anais do XIX Congresso Nacional do CONPEDI.

MINISTÉRIO DA JUSTIÇA – Secretaria de Reforma do Judiciário. **Estudo sobre execuções fiscais no Brasil**. São Paulo: 2007.

MIRANDA, Pontes de. **Tratado de direito privado**. Tomo 25. Campinas: Bookseller, 2003.

MONTEIRO, Washigton de Barros. **Curso de direito civil**, v. 4. São Paulo: Saraiva, 2003.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**, v. II. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

MORAIS, Carlos Yuri Araújo. Transação e arbitragem em matéria tributária: a experiência estrangeira e sua aplicabilidade ao direito brasileiro. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco. **Transação e arbitragem no âmbito tributário**. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. Coimbra: Almedina, 1998.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e da Jurisprudência**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

PEREIRA, Caio Mario da Silva. **Instituições de Direito Civil**, v. 3. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

PLATÃO. **A República**. São Paulo: Sapienza, 2005.

SÁNCHEZ LÓPEZ, María Esther. El acuerdo de voluntades em el ámbito tributário. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco. **Transação e arbitragem no âmbito tributário**. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A transação e a arbitragem no direito constitucional-tributário brasileiro. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco. **Transação e arbitragem no âmbito tributário**. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

SOUTO MAIOR, Jorge Luiz. Transação. **Jornal Trabalhista Consulex**. Brasília, ano XIII, v. 18, nº 865, 2001.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Curso de Direito Processual Civil**. v. I. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

TORRES, Heleno Taveira, Princípios da segurança jurídica e transação em matéria tributária. Os limites da revisão administrativa dos acordos tributários. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco. **Transação e arbitragem no âmbito tributário**. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

TORRES, Ricardo Lobo. Transação, conciliação e processo tributário administrativo equitativo. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco. **Transação e arbitragem no âmbito tributário**. Belo Horizonte: Fórum, 2008.