



UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA
FACULDADE DE DIREITO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO
MESTRADO EM DIREITO PÚBLICO

LARISSA PEIXOTO VALENTE

**A APLICABILIDADE DOS MEIOS ALTERNATIVOS DE
SOLUÇÃO DE CONFLITOS NO DIREITO TRIBUTÁRIO**

Salvador
2016

LARISSA PEIXOTO VALENTE

**A APLICABILIDADE DOS MEIOS ALTERNATIVOS DE
SOLUÇÃO DE CONFLITOS NO DIREITO TRIBUTÁRIO**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-graduação em Direito da Universidade Federal da Bahia, como requisito para a obtenção do grau de mestre em Direito.

Área de concentração: Mestrado – Direito Público.

Linha de Pesquisa: Constituição, Estados e Direitos Fundamentais.

Orientador: Prof. Dr. Edvaldo Pereira de Brito.

Salvador
2016

V154

Valente, Larissa Peixoto,

A aplicabilidade dos meios alternativos de solução de conflitos no direito tributário / por
Larissa Peixoto Valente. – 2016.

281 f.

Orientador: Prof. Dr. Edvaldo Pereira de Brito.
Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal da Bahia, Faculdade de
Direito, 2016.

1. Direito tributário. 2. Crédito tributário. I. Universidade Federal da
Bahia

CDD- 343.04

TERMO DE APROVAÇÃO

LARISSA PEIXOTO VALENTE

A APLICABILIDADE DOS MEIOS ALTERNATIVOS DE SOLUÇÃO DE CONFLITOS NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Dissertação aprovada no curso Mestrado em Direito, Programa de Pós-graduação da Faculdade de Direito da Universidade Federal da Bahia, como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre em Direito Público, pela banca examinadora:

Prof. Edvaldo Pereira de Brito (orientador) — _____
Doutor pela Universidade de São Paulo (USP); Mestre pela Universidade Federal da Bahia (UFBA)

Prof. Paulo Roberto Lyrio Pimenta — _____
Pós-Doutor pela Ludwig- Maximilians – Universität (Munique/Alemanha); Doutor pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP); Mestre pela Universidade Federal da Bahia (UFBA)

Prof. Carlos César Souza Cintra — _____
Doutor pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP), Mestre pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP)

Salvador/BA, ____ de _____ de 2016.

AGRADECIMENTOS

A Deus, inspirador.

À família, símbolo do aconchego.

Aos amigos presentes e ausentes, os irmãos da vida.

Aos mestres, fonte plena de sabedoria.

*Não importa quão estreito o portão
Nem quão pesado os ensinamentos.
Eu sou o mestre do meu destino
Eu sou o comandante da minha alma
(William Ernest Henley, 1875).*

VALENTE, Larissa Peixoto. **A aplicabilidade dos meios alternativos de solução de conflitos no Direito Tributário**. 228 f. il. 2016. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito – Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2016.

RESUMO

A presente dissertação analisa a aplicabilidade, no âmbito do Direito Tributário, dos meios alternativos de solução de conflito para fins de realização do procedimento da transação tributária. Para tanto, faz-se uma análise do arcabouço histórico do Estado Absoluto ao Estado Democrático de Direito, para compreender as mudanças que ocorreram na fundamentação do dever de pagar tributo e suas inferências na relação jurídica tributária. Em seguida, observam-se as características do conflito tributário e seus elementos, dissecando-se o seu objeto cujo conteúdo é o crédito tributário. Sobre este se discorre desde a sua origem, com o surgimento da obrigação tributária proveniente da ocorrência do fato descrito na norma até a realização do lançamento tributário. O objetivo desta descrição é analisar em quais perspectivas o crédito tributário se compreenderia como um bem público disponível e passível de ser levado ao procedimento de transação pautado na mediação, conciliação ou arbitragem. Seria possível a realização da transação do crédito tributário, tendo em vista que o próprio legislador já reconhece a relativização da supremacia do interesse público e da indisponibilidade do bem público ao permitir a arbitragem para dirimir conflitos que envolvam direitos patrimoniais disponíveis. Em seguida, passa-se a dissecar o instituto da transação tributária como hipótese de extinção do crédito tributário prevista no artigo 171 do Código Tributário Nacional, suas justificativas e limitações perante o ordenamento jurídico. Para se realizar a transação tributária, apresenta-se como procedimento a ser utilizado as regras referentes aos meios alternativos de solução de conflito, identificando a mediação, a conciliação e arbitragem como novos mecanismos do paradigma da administração pública consensual, que, por sua vez, reflete suas influências na seara do Direito Tributário. Essa nova concepção de disponibilidade do bem público e da relativização da supremacia do interesse público permite que se identifique o crédito tributário como um bem público disponível, permitindo a Administração Tributária e o sujeito passivo realizar transações tributárias, desde que haja lei complementar identificando os limites das concessões relacionadas ao crédito tributário e lei ordinária promulgada pela União, Estado, Município e Distrito Federal para regulamentar o procedimento de utilização dos meios alternativos de solução de conflitos no âmbito do processo administrativo de respectiva repartição tributária, servindo a Lei 13.140/2015, aplicável aos casos de transação em processos judiciais, como direcionamento. Assim, a adoção dos meios alternativos de solução de conflito diminui o contingente de processos administrativos e judiciais que discutem o crédito tributário, assim como favorece a arrecadação tributária célere, de forma a permitir que a Administração Pública promova os interesses públicos primários, tornando cada vez mais eficiente a atividade administrativa.

Palavras-chave: Direito tributário, crédito tributário, transação tributária, meios alternativos de solução de conflito.

VALENTE, Larissa Peixoto. **A aplicabilidade dos meios alternativos de solução de conflitos no Direito Tributário.** 228 f. il. 2016. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito – Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2016.

ABSTRACT

This dissertation analyzes the applicability under the Tax Law, of alternative means of conflict resolution to carry out the purposes of the tax transaction procedure. Therefore, it is an analysis of the historical framework of the Absolute State to the democratic rule of law, to understand the changes that took place in the grounds of the duty to pay taxes and their inferences in tax legal relationship. Then observe the characteristics of the tax conflict and its elements, dissecting their object whose content is the tax credit. About this it talks since its inception, with the emergence of the tax liability from the occurrence of the event described in the standard to the realization of the tax assessment. The purpose of description is to analyze prospects which the tax credit is understood as a public good available and likely to be taken to the transaction procedure ruled in mediation, conciliation or arbitration. Was it possible the realization of the tax credit transaction, given that the legislature itself already recognized the relativity of the supremacy of public interest and the availability of public good to allow arbitration to settle disputes involving property rights available. Then goes on to dissect the institute tax transaction as the event of termination of the tax credit provided for in Article 171 of the National Tax Code, its justification and limitations before the law. To carry out the tax transaction is presented as a procedure to be used the rules relating to alternative means of conflict resolution, identifying the mediation, conciliation and arbitration as a new paradigm of mechanisms of consensual government, which, in turn, reflects their influences on the likes of the Tax Law. This new concept of availability of public good and relativize the supremacy of the public interest allows you to identify the tax credit as an available public good, allowing tax authorities and the taxable person makes tax transactions, provided that supplementary law identifying the boundaries of concessions related to the tax credit and ordinary law enacted by the Federal, State, County and Federal District to regulate the procedure for the use of alternative means of conflict resolution in the administrative process of its tax division, serving the law 13,140 / 2015, which applies to transaction cases in court proceedings, such as direction. Thus, the adoption of alternative means of conflict resolution reduces the quota of administrative and judicial proceedings discussing the tax credit, as well as favors the rapid tax revenue in order to allow the Public Administration promotes primary public interests, becoming more efficient administrative activity.

Keywords: Tax Law, tax credit, tax transaction, alternative means of conflict resolution

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	12
2	O PANORAMA DO CONFLITO TRIBUTÁRIO E ANÁLISE DO SEU OBJETO	18
2.1	A RELAÇÃO JURÍDICA NO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO.....	18
2.1.1	Perspectivas do Direito Tributário: Do Estado Liberal ao Estado Democrático de Direito.....	18
2.1.2	O dever fundamental de pagar tributo.....	27
2.1.3	O plexo da relação jurídica tributária.....	33
2.2	O CONFLITO TRIBUTÁRIO	43
2.2.1	O conflito: perspectivas de um conceito	43
2.2.2	Elementos do conflito tributário	48
2.3	O OBJETO DO CONFLITO TRIBUTÁRIO: O CRÉDITO TRIBUTÁRIO	52
2.3.1	A obrigação tributária e o nascimento do crédito tributário	52
2.3.2	As formas de extinção do crédito tributário	63
2.3.3	O crédito tributário transacionável	65
2.3.3.1	<i>A relativização da supremacia do interesse público e da indisponibilidade do bem público.....</i>	<i>65</i>
2.3.3.2	<i>O crédito tributário como bem público disponível e passível de transação</i>	<i>71</i>
3	O DIAGNÓSTICO DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA	78
3.1	O CONCEITO E NATUREZA JURÍDICA.....	78
3.2	AS CARACTERÍSTICAS DO INSTITUTO JURÍDICO.....	82
3.3	A TRANSAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	87
3.3.1	O conceito.....	87
3.3.2	A consequência e o objetivo da norma de transação tributária.....	92
3.3.3	O regime jurídico.....	95
3.3.4	O objeto da transação tributária	106
3.3.5	Instrumentos da transação	115
3.3.6	Manifestações legislativas sobre a transação tributária	122
3.4	OS VETORES JUSTIFICADORES	129
3.4.1	A eficiência	130
3.4.2	Limites da Lei de Responsabilidade Fiscal	139
3.5	AS LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR E A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	145
3.5.1	A legalidade	146
3.5.2	A tipicidade	153
3.5.3	A isonomia tributária	156
4	MEIOS ALTERNATIVOS DE SOLUÇÃO DO CONFLITO TRIBUTÁRIO	162
4.1	A COMPOSIÇÃO DO CONFLITO	162
4.2	OS MEIOS ALTERNATIVOS DE SOLUÇÃO DE CONFLITO	165
4.2.1	Solução dos conflitos e teoria dos jogos.....	167
4.2.2	Negociação, Mediação e Conciliação	172
4.2.3	Arbitragem	182

4.3	O PARADIGMA DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA CONSENSUAL	188
4.4	A LEI Nº 13.140/2015: MEDIAÇÃO E CONCILIAÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO	202
4.5	A ARBITRAGEM NO DIREITO TRIBUTÁRIO.....	215
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	227
	REFERÊNCIAS	261

1 INTRODUÇÃO

O campo temático deste trabalho é delimitado pela avaliação acerca da adoção de meios alternativos de solução de conflitos no âmbito tributário, suas características essenciais, bem como os limites e factibilidade de tais mecanismos em face dos princípios da supremacia do interesse público, indisponibilidade do bem público, da legalidade tributária, da tipicidade cerrada e da igualdade tributária. Mais do que um estudo aprofundado de cada meio alternativo de solução de conflito isoladamente, são analisadas as principais questões que decorrem do aspecto relacional entre os meios alternativos de solução de conflito e a transação tributária. Pretende-se, ainda, oferecer uma contribuição aos estudos e investigações que, partindo do ordenamento jurídico tributário brasileiro, necessitam levar em consideração a evolução desse sistema em sintonia com a realidade de uma sociedade pluralista, como a brasileira, de forma a buscar uma interpretação que equilibre garantias dos contribuintes, de um lado, e, do outro, o papel da Administração como aplicadora da legislação tributária e arrecadação.

Atualmente, observa-se com a demonstração das mudanças pelas quais a figura do Estado passou na sua estrutura política, econômica e social, passando a Administração Pública a deixar de lado a atuação unilateral para adotar novas formas participativas dirigidas a resolver novos problemas que se colocam na prática. Tem-se um fomento da intervenção direta do cidadão de forma a permitir a configuração de uma Administração Consensual. Assim, o legislador tem adotado a postura de instituir figuras jurídicas que possuem um conteúdo participativo no âmbito da Administração Pública, com o fim de eliminar ou, ao menos, reduzir o abismo existente entre o particular e os agentes públicos, promovendo uma maior satisfação dos interesses públicos.

As mudanças pelas quais vem passando o Direito Administrativo refletiram na esfera do Direito Tributário. Como se demonstra ao longo do presente texto, o Estado Liberal sucumbiu diante da necessidade da intervenção estatal para o favorecimento e promoção das necessidades básicas dos cidadãos, dando ensejo ao fortalecimento das teorias e vertentes que defendiam o Estado Social. No entanto, este foi superado, haja vista a falência do Estado ao manter toda a sociedade, tendo como seu último grito de sobrevivência a queda do muro de Berlim, que declarou a falência da figura do Estado Socialista. Foi com o movimento constitucionalista em meados do século XX que se clamou por uma nova figura: o Estado Democrático de Direito, consubstanciando-se este numa junção da figura do Estado Liberal e

do Estado Social. O Estado Democrático de Direito trouxe o cidadão como o ponto e objetivo principal da atuação do Estado, ocasionando transformações na atuação autoritária da Administração Pública, passando esta a ser participativa, ou seja, agindo juntamente com o cidadão.

A partir das alterações demonstradas e da extrema complexidade das relações jurídico-tributárias, resultantes da massificação destas, foram institucionalizadas especiais formas de colaboração dos cidadãos na realização do interesse público da aplicação das normas tributárias. Uma das alterações que se observa nessa nova realidade de Administração Consensual no âmbito do Direito Tributário é a introdução do lançamento por homologação adotado na sistemática da grande maioria dos tributos, bem como a instituição da transação tributária como hipótese de extinção do crédito tributário e correspondente obrigação tributária.

As mudanças no âmbito do Direito Tributário trouxeram um aumento da litigiosidade, tendo em vista que o contribuinte é impelido a aplicar a complicadíssima legislação tributária de acordo com seus interesses de pagar o menor montante possível, que, por sua vez, são antagônicos aos da Administração Tributária de arrecadar o maior numerário possível. Por isso, observa-se um desgaste da estrutura formal do sistema de arrecadação e processo administrativo, bem como o abarrotamento de processos judiciais em que se discutem as normas jurídicas tributárias. Assim, tais normas vão perdendo sua efetividade, dando lugar às normas específicas e individualizadas e às decisões de inconstitucionalidade ou nulidade dos processos administrativos ou lançamentos de créditos tributários. Em decorrência dessa realidade, os cofres públicos têm deixado de receber montantes provenientes de créditos tributários sob litígio, dificultando ao Estado a promoção dos interesses públicos primários – os direitos e garantias individuais e sociais.

Diante desse paradoxal cenário, emerge a relevância de se verificar as possibilidades para a introdução dos meios alternativos de solução de conflito para a solução de litígios envolvendo os cidadãos e a Administração Tributária quanto às incertezas e interpretações duvidosas, bem como quanto à possibilidade de aplicação dos demais institutos de extinção do crédito tributário previstos no Código Tributário Nacional nos casos levados à transação administrativa ou judicial. No entanto, a possibilidade de aplicação da mediação, conciliação e arbitragem na composição de conflitos em matéria tributária causam certa perplexidade na doutrina tributária brasileira, permanecendo ainda carente de manifestações quanto à sua possibilidade de aplicação, mesmo depois da promulgação da Lei Federal nº 13.140, de 26 de junho de 2015, que instituiu a mediação no ordenamento jurídico brasileiro, e a 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, a lei de arbitragem, para instituir a possibilidade de a Administração Pública realizar a arbitragem quando se tratar de direitos disponíveis.

Para enfrentar tais questões, o texto que se apresenta se pautou na seguinte situação problema: é possível aplicar os meios alternativos de solução de conflitos no âmbito do Direito Tributário como forma de realização da transação tributária autorizada e prevista pelo Código Tributário Nacional como forma de extinção do crédito tributário?

A hipótese do presente trabalho se apresenta na afirmativa da aplicabilidade dos meios alternativos de solução de conflito no Direito Tributário, com supedâneo no instituto da transação tributária, sendo os argumentos destrinchados da seguinte forma.

Em primeiro, para compreender a possibilidade de aplicação dos meios alternativos de solução de conflito, é necessário observar as alterações que se sucederam na estrutura do Estado, culminando no Estado Democrático de Direito, e quais as consequências na seara tributária. Em seguida, tem-se que as referidas alterações nas estruturas sociais, políticas e econômicas dos Estados influíram nos institutos da Administração Pública no que se refere a sua atuação imperial e unilateral, passando-se a agir de forma consensual juntamente com o cidadão. Ademais, tais alterações se sucederam na perspectiva dos interesses públicos, deixando estes de serem sempre supremos, bem como deixando os bens públicos de serem indisponíveis em sua totalidade.

Em razão destas alterações na seara da Administração Pública, as influências se recaíram no Direito Tributário, de forma que o crédito tributário se transmuta como um bem público disponível. Isto porque se traduz como um bem destinado a promover interesses públicos de ordem primária, quais sejam, o interesse na efetivação e promoção dos direitos sociais, atendendo às necessidades da sociedade brasileira. Portanto, o crédito tributário meio para realização de direitos dos cidadãos, sendo passível de transação, posto que disponível, além de possuir a Administração Pública certa discricionariedade para realizar concessões no ato da realização dos acordos transacionais, sob os limites previstos em lei autorizativa.

Por fim, demonstrou-se a aplicabilidade dos meios alternativos de solução de conflitos nas questões que envolvam a interpretação de conteúdo legal da hipótese de incidência, dúvidas acerca da incidência de normas jurídicas num determinado fato ocorrido no mundo fenomênico, bem como nas questões que envolvam a possibilidade de utilização dos diversos meios de extinção do crédito tributário para fins de realização de concessões ao sujeito passivo. Dentre os meios alternativos de solução de conflito a serem aplicados no Direito Tributário, tem-se a aplicação possível da mediação, da conciliação e da arbitragem como

caminhos procedimentais diversos entre si para se alcançar o fim da transação tributária: fim do litígio – não havendo mais dúvidas ou processos administrativos ou judiciais, e extinção do crédito tributário – com o seu adimplemento, remissão, compensação ou introdução de um novo lançamento tributário.

O presente trabalho dissertativo segue estruturado em quatro capítulos, nos quais se discutiram e analisaram os argumentos acima destrinchadas com diversos métodos de pesquisa.

No primeiro capítulo, buscou-se identificar como objeto de estudo, para fins de introdução de meios alternativos de solução de conflitos, as raízes históricas do Estado Democrático de Direito e sua relação com o Direito Tributário, identificando o conflito tributário e seu objeto: a perseguição do crédito tributário. No que pertine à pesquisa referente à evolução do Estado Absoluto ao Estado Democrático de Direito, utilizou-se o método do materialismo histórico de Marx¹, tendo em vista que foram analisados os fatos históricos e as suas consequências no âmbito da estrutura política, social e econômica do Estado que culminaram no atual paradigma. Como referencial bibliográfico, foram adotadas as obras dos teóricos contratualistas modernos², bem como os demais autores que destrincham as alterações pelas quais passaram o Estado³.

Ainda no primeiro capítulo, para desenrolar as características do conflito tributário e o seu objeto transfigurado no crédito tributário, foi utilizado o método descritivo para análise das obras bibliográficas referentes ao conceito de conflito e do que se tem como crédito tributário, de forma que foi possível dissecar o fato ou fenômeno, utilizando-se parâmetros explicativos, por aprofundarem o conhecimento da realidade⁴. Por fim, foi utilizado o método indutivo e o dedutivo para que se concluísse a respeito do conflito tributário e o seu objeto, o crédito tributário transacionável, a partir de análises de teorias e fatos singulares para se alcançar uma verdade geral, bem como fora utilizado o caminho inverso para se partir de premissas e se alcançar uma conclusão⁵.

¹ MARX, Karl. **O capital: crítica da economia política. O processo de produção de capital. Vol I.** Tradução de Regis Barbosa e Flávio R. Kothe. São Paulo: Editora Nova Cultural Ltda.1996, p 10.

² Thomas Hobbes, Jonh Locke e Charles de Secondat Montesquieu.

³ Adam Smith e John Maynard Keynes.

⁴ GIL, Antônio Carlos. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social.** São Paulo: Atlas, 1995. 1995, P 46.

⁵ Através do processo de indução, tais observações levam a um princípio explicativo. Uma vez estabelecido, este princípio pode levar, por dedução, de volta às observações particulares de onde se partiu ou a outras afirmações a respeito dos acontecimentos ou propriedades. Há assim, na explicação científica, um processo de “vai-e-vem”, partindo do fato, ascendendo para os princípios explicativos, e descendendo novamente para o fato. In ARISTÓTELES (2005), *Analíticos Posteriores*, in **Órganon**, trad. de E. Bini, Edipro, São Paulo (orig. c. 350 a.C.). Livro I, § 34, p. 312

No segundo capítulo, fora estudado o instituto jurídico da transação tributária, suas características, seus efeitos e objetivos, sendo analisadas as manifestações legislativas a respeito desse instituto no ordenamento jurídico brasileiro, bem como os vetores justificadores de sua presença no sistema tributário brasileiro e os princípios constitucionais tributários que protegem os contribuintes em sentido lato. Fora utilizado o método descritivo, partindo-se da observação dos referenciais teóricos de autores que estudam matérias referentes ao Direito Tributário, principalmente no que versa sobre as hipóteses de extinção do crédito tributário e princípios tributários, bem como os autores que se dedicam ao Direito Administrativo e suas transformações, traduzindo-se a pesquisa como bibliográfica mais uma vez.

No terceiro capítulo, o texto fora desenvolvido a partir da observação dos meios alternativos de solução de conflitos existentes no ordenamento jurídico brasileiro, utilizando-se do método descritivo, haja vista que foram analisadas, como marco teórico, obras de autores que desenvolvem estudos a respeito da nova era do processo civil e da efetivação do acesso à justiça ao caso concreto. Ademais, foram dispostas análises a respeito dos meios alternativos de solução de conflito na seara do Direito Tributário, identificando-se as possibilidades de aplicação deles, através dos métodos indutivo e dedutivo. Isto porque se buscou partir das premissas primordiais das disciplinas processual civil, administrativa e tributária, com o fim de se alcançar a conclusão a respeito de como seriam efetivamente utilizados os meios.

No quarto e último capítulo, são apresentadas conclusões finais para que sejam aplicados os meios alternativos de solução de conflitos no Direito Tributário a partir da autorização referente à transação tributária como hipótese de extinção do crédito tributário e sua respectiva obrigação tributária no sistema jurídico brasileiro. Assim, ter-se-á uma alternativa jurídica para realizar a arrecadação tributária de forma mais participativa com o contribuinte, bem como reaver os créditos postos nas execuções fiscais e nos processos administrativos, promovendo uma atuação da Administração Pública eficiente no que pertine à arrecadação de receitas e destinação destas para promoção e realização dos direitos dos cidadãos brasileiros. Por outro lado, esses meios alternativos de solução de conflitos devem ser previstos em lei ordinária, que regulará e autorizará o agente público a dispor de determinados créditos tributários na realização da transação tributária, sem que haja violação aos princípios da legalidade, tipicidade e da isonomia tributária.

Ainda em relação à metodologia, Minayo, considerando a necessidade de refletir sobre o conceito de pesquisa, afirma que seria como uma atividade básica das ciências na sua

indagação e descoberta da realidade, pois consistiria num permanente e inacabado processo de prática de busca teórica. Em outras palavras, consistiria numa atividade de aproximação sucessiva da realidade e de dados, de teoria ao mundo fenomênico⁶.

Conforme COIMBRA *observa-se que na investigação do objeto deverá ser considerada a influência da cultura no comportamento humano e social, que deverá ser base de explicação desse objeto.*⁷ Assim sendo, o método de abordagem foi o qualitativo com o auxílio da observação participante, por se entender que o objetivo dessa dissertação é a captação de informações de forma geral.

O trabalho foi desenvolvido em torno de um tema que pouco se discute na doutrina brasileira, haja vista que se trata de assunto pertinente às decisões políticas quanto às alterações no sistema tributário, para este melhor servir como instrumento para efetivação dos interesses públicos primários dos cidadãos.

⁶ MINAYO, Maria Cecília de Souza. **Avaliação por triangulação de métodos: abordagem de programas sociais.** Rio de Janeiro: Editora Fiocruz, 2005, p 23.

⁷ COIMBRA, M. **O círculo da escrita.** O texto argumentativo e a consciência (meta) linguística no ensino secundário. 2012. 289 f. Tese (Doutorado em Educação) – Instituto da Educação. Universidade Lusófona de Humanidades e Tecnologias. Lisboa. 2012, p 59.

2 O PANORAMA DO CONFLITO TRIBUTÁRIO E ANÁLISE DO SEU OBJETO

2.1 DA RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA NO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO

2.1.1 Perspectivas do Direito Tributário: Do Estado Absoluto ao Estado Democrático de Direito

Para se iniciar a tratar dos fundamentos que levam à possibilidade de transação no Direito Tributário brasileiro, convém analisar as modificações pelas quais passaram as formas de Estado, tendo como marco inicial de estudo a passagem do Absolutismo para o Estado de Direito. Afinal, as alterações pelas quais passaram os Estados e suas formas de manutenção de suas atividades, deveres e direitos, influenciam diretamente na política de financiamento destas por meio da arrecadação tributária.

A partir do Absolutismo, período em que se desenvolveu a vida urbana vinculada à quebra dos vínculos feudais, além da uniformização e centralização do poder nas mãos de um monarca, consolida-se um Estado unificado, o Estado Nacional. Assim, tem-se uma estruturação e maior organização do aparato estatal, dando azo às condições necessárias para o desenvolvimento do Estado Moderno ou Estado de Direito⁸.

No Estado Absoluto, observa-se o poder centralizado em relação à atividade fiscal, de forma que o monarca estabelecia tributos sem qualquer consentimento dos súditos, estando a noção de tributação relacionada à soberania discricionária do príncipe fundamentada na delegação divina. A moderação dos tributos, portanto, ficava a cargo da generosidade do monarca e do sentimento de que a carga tributária não podia ser de tal monta de forma a impedir os súditos de manter suas atividades geradoras de riqueza e fonte de recursos a serem tributados. Em razão dessa situação de concentração do poder nas mãos de um único sujeito, com a conseqüente opressão da liberdade dos súditos e do direito à propriedade, bem como do impedimento do desenvolvimento das atividades da burguesia, insurgiram-se movimentos sociais, econômicos e políticos que desenvolveram ideias iluministas e liberais. O Estado de Direito, portanto, é decorrente do desenvolvimento das ideias iluministas e liberais que

⁸ CARDOSO, Alessandro Mendes. **O dever fundamental de recolher tributos no estado democrático de direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014, p 70.

brotavam como repugnância ao Estado Absoluto, uma resposta ao autoritarismo das monarquias absolutas e à necessidade de limitação e contenção do poder estatal. Nesse período de transição, observa-se uma luta pela exigência ao respeito das garantias mínimas veiculadas por meio dos direitos da propriedade e da liberdade, transbordando influências na relação entre contribuintes e Estado⁹.

Durante o período de transformação do Estado Absoluto para o Estado de Direito, observa-se a oposição à concentração do poder político no monarca, com a afirmação do princípio da separação dos poderes e a fixação do princípio da legalidade como norma básica da vida política. Os fundamentos da existência do Estado deixavam de ser as teorias divinas, passando a ser a existência de um contrato social em que se distinguem os direitos inerentes ao homem como tal, antes mesmo da existência do próprio Estado, devendo, por isso, serem respeitados como limites da atuação deste. Em outras palavras, o Estado, como criação deliberada e consciente da vontade dos indivíduos que o compõe, é limitado pela vontade destes, que impõem os limites de sua atuação¹⁰.

Firmou-se, então, o princípio da soberania popular, legitimando os representantes do povo no Parlamento ou nas Assembleias Legislativas a modelar a Constituição do próprio Estado, declarando os direitos e as garantias individuais, exercitando, de forma geral, a direção da estrutura estatal. Assim, caberia ao Estado executar as normas jurídicas e respeitar os direitos dos homens¹¹, pautando-se no princípio da legalidade, das declarações de direitos, a separações dos poderes¹² e a representação política¹³. Observou-se a limitação do poder estatal sobre os cidadãos diante dos direitos da esfera da liberdade e do patrimônio, bem como a limitação do exercício dos poderes de governança pela própria estrutura¹⁴.

Buscando a estabilidade e a consolidação dessa nova estrutura, surgiu o movimento constitucionalista como a exteriorização de um novo sistema jurídico, político e filosófico da vida pública. Nesse sentido, a lei passou a ser concebida como produto da vontade geral e decorrente da razão, regulando a administração governamental, afastando-se o discricionarismo que instabilizava o exercício dos direitos de liberdade e de propriedade. Não

⁹ CARDOSO, 2014, p 71.

¹⁰ CARDOSO, 2004 p 71.

¹¹ LOCKE, Jonh. Segundo **Tratado sobre o governo**. São Paulo: Abril Cultural, 1978. ROUSSEAU, Jean-Jacques. **O contrato social**. Tradução de RidendoCastigat Moraes. Edição eletrônica: Ed. RidendoCastigat Moraes, 1762. Disponível em: <<http://www.ebooksbrasil.org/adobeebook/contratosocial.pdf>> Acesso em 2 jan 2016.

¹² MONTESQUIEU, Charles de Secondat, Baron de. **Do Espírito das Leis**. Tradução de Pedro Viera Mota. São Paulo: Saraiva, 2000.

¹³ MIRANDA, Jorge. **Teoria do Estado e da Constituição**. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 45

¹⁴ CARDOSO, 2014, p 73.

seria outra a perspectiva na seara tributária: neste período em que se passa a estreitar as relações entre as instituições políticas e a atividade tributária, cada uma influenciando para o desenvolvimento e transformação da outra, modificou-se a concepção da arrecadação tributária.

No período absolutista, os reis buscavam a afirmação do poder e o fortalecimento do Estado sob a ótica do mercantilismo e do cameralismo, concentrando o tributo como meio de obtenção de recursos. Desenvolveram a ideia de uma Fazenda Pública voltada para a obtenção coativa de recursos, subtraídos da riqueza dos particulares, mediante o exercício de sua soberania, de forma a auxiliar na obtenção dos recursos necessários ao cumprimento da exploração comercial e colonial da época. No entanto, findando-se o período de ganhos com a colonização e comércio de especiarias e iniciando-se um período de excessivos gastos da corte real e das diversas guerras que assolaram a Europa, as economias nacionais entraram em crise, aumentando, em decorrência, o autoritarismo na esfera fiscal sobre os súditos.¹⁵

A tributação assumiu um perfil eminentemente opressivo e de obstáculo ao desenvolvimento da burguesia como classe econômica e social, que cada vez mais se fortalecia nas cidades com o comércio e o seu consequente enriquecimento. A partir daí, então, fortalece-se a ideia de alteração do perfil do Estado Absoluto para um Estado de Direito, pautado nas teorias contratualista e racionalista, de forma que o tributo passasse a ser fruto do consentimento dos cidadãos e fosse necessário para o sustento de um Estado garantidor das liberdades do homem¹⁶. O tributo, assim, passou a se fundamentar não mais em vínculos de sujeições impostos pela religião ou pela tradição, para se alicerçar na vontade dos cidadãos. Tornou-se um ônus decorrente do contrato social, sendo um dever inerente à condição de cidadão e à proteção dos direitos de liberdade e de propriedade¹⁷.

Em outras palavras, o tributo corresponderia a uma limitação ao direito de propriedade, cuja validade estaria em sua justificação e na forma como seriam aplicados os recursos públicos. Sua validade seria decorrente do próprio contrato social, em que os indivíduos abriram mão de uma parcela de sua liberdade em favor do Estado, mas não de uma organização que seja um fim em si mesmo e que estivesse a serviço do interesse de poucos. O Estado, assim, deteria a legitimidade tributária à medida em que se enquadrasse em suas funções inerentes de garantia e segurança dos direitos de liberdade e de propriedade¹⁸. O

¹⁵ CARDOSO, 2014, p 75

¹⁶ LOCKE, 1985, p 140.

¹⁷ CARDOSO, 2014, p 76 - 80.

¹⁸ TORRES, Ricardo Lobo. **A ideia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006a, p. 27.

tributo, portanto, passa a assumir, assim, caráter instrumental, vinculado aos fins estatais, os quais, por sua vez, tornam-se determinados e limitados pelos direitos fundamentais do homem¹⁹.

Assim, consentido de que o tributo deveria ser limitado pelos direitos de liberdade e de propriedade, duas foram as vertentes para a realização e efetivação dessa limitação: a arrecadação e o gasto. Fora imposta a competência do Parlamento e das Assembleias Legislativas de aprovarem, via lei, o orçamento, evitando-se os abusos do Fisco. Como forma de justificar a aprovação do orçamento, apresentaram-se as justificativas referentes à legitimidade do tributo no prévio consentimento e à prevalência da vontade nos cidadãos à fixação e a fiscalização da forma de gasto dos recursos públicos, evitando-se desperdícios e crises financeiras.

Com efeito, para o cidadão do século XIX era essencial assegurar-se de que a Administração Pública só poderia exigir dele contribuições financeiras na medida e na forma determinada por um orçamento previamente aprovado por seus representantes e, ainda, que essa mesma Administração Pública haveria de destinar os fundos arrecadados consoante o determinado pela lei orçamentária. Ocorreu, assim, a publicização do tributo, embora não houvesse preocupações de ordem social ou redistributivas ainda naquele momento²⁰.

Com o advento do Liberalismo²¹ no Estado de Direito, a tributação foi alçada ao primeiro plano como meio efetivo de obtenção de recursos para a Administração Pública. Defendia-se que o Estado deveria intervir o mínimo possível na economia e na vida dos cidadãos, limitando-se a realizar a defesa externa, manter a segurança e justiça interna e realizar gastos públicos destinados à promoção do comércio e à educação dos cidadãos. Em outras palavras, o Estado deveria ser abstencionista, deixando que o próprio mercado regulasse a economia e a sociedade, devendo apenas garantir o exercício dos direitos individuais dos cidadãos²².

Para ter seus direitos individuais garantidos, o Liberalismo defendia que os cidadãos deveriam contribuir para o sustento do governo, o mais aproximadamente possível, em proporção com suas respectivas capacidades. No entanto, o tributo imposto a cada cidadão deveria ser certo e não arbitrário, de forma que o tempo, a maneira e o valor a ser pago

¹⁹ CARDOSO, 2014, p 77 - 80.

²⁰ CARDOSO, 2014, p 79.

²¹ O precursor das teorias do Liberalismo foi Adam Smith, que expôs seus pensamentos na obra *Investigação sobre a natureza e riqueza das nações*. Cf. SMITH, Adam. **A riqueza das nações**. Tradução de Luiz João Baraúna. Vol1. São Paulo: Nova Cultural, 1985.

²² CARDOSO, 2014, p 80. Sobre o Estado abstencionista, conferir BRITO, Edvaldo Pereira de. **Reflexos jurídicos da atuação do estado no domínio econômico**. São Paulo: Saraiva, 1982.

deveriam ser claros para o contribuinte, buscando-se pautar a contribuição de forma mais conveniente possível aos cidadãos. Além disso, deveria a Administração apenas exigir o menos possível dos contribuintes em face do que efetivamente entrava para o Tesouro Público. Buscava-se (e até hoje), assim, o rendimento ótimo dos tributos, para que as exigências sobre os contribuintes se desse na menor medida possível, sem a perda das condições do Estado de cumprir suas funções²³.

Dessa forma, o Liberalismo reconhecia a função da tributação como meio de arrecadação de recursos para o Estado, mas repelia qualquer influência desta sobre a atividade econômica. A estrutura fiscal, por sua vez, deveria ser neutra, não influenciando no desenvolvimento natural do mercado, haja vista que a tributação era preponderantemente negativa e limitadora do desenvolvimento da economia.

O Liberalismo desenvolveu a questão da igualdade na tributação, na medida em que a imposição do tributo deveria levar em consideração a base impositiva: aumentava-se o tributo proporcionalmente à base impositiva, embora houvesse uma alíquota única e imodificável. Com a defesa da igualdade na tributação, ainda que formal, foram afastados diversos critérios discriminatórios utilizados para distribuir o ônus tributário a partir do status civil, raça e religião²⁴. A concepção de igualdade formal, então, adequava-se à concepção político-jurídica liberal que privilegiava a igualdade perante a lei. Também como fruto do Liberalismo, destaca-se, no campo tributário, a preocupação com a segurança jurídica e a racionalidade, repelindo-se a discricionariedade na tributação, predominante no Estado Absoluto²⁵.

A doutrina liberal predominou no campo político e econômico nos países da Europa Ocidental até o advento das duas Grandes Guerras²⁶. As contingências políticas e econômicas que levaram à eclosão dos dois conflitos mundiais e às suas consequências no período pós-guerra detonaram a doutrina liberal, levando a sua reforma e o surgimento de novas concepções econômicas e políticas, principalmente o desenvolvimento de programas de seguridade social e políticas de desenvolvimento econômico e social, aplicadas nos países afetados pelos conflitos e nas nações subdesenvolvidas. Além disso, por apenas promoverem interesses exclusivamente da classe burguesa, passou-se a observar diversas contradições internas do sistema liberal, levando à crise e ao surgimento de novas ideologias sociais que demandaram a alteração da forma de organização do Estado e sociedade. Essas contradições eclodiram em conflitos sociais e lutas da classe proletária por direitos sociais.

²³ JARACH, Dino. **Finanzas públicas y derecho tributário**. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1996, p. 8.

²⁴ GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, igualdade e direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1999, p. 188.

²⁵ CARDOSO, 2014, p. 83.

²⁶ GODOI, 1999, p. 180.

Quando se chegou ao fim da 1ª Guerra Mundial, em 1918, pôs-se o problema de saber o que fazer: voltar ao Estado Liberal anterior ou continuar com o intervencionismo de guerra, o qual, entretanto, deixara de fazer qualquer sentido. No entanto, retornar ao Estado Liberal anterior era muito difícil, pois havia muitas atividades que o estado assumira, que não podia mais abandonar. Por sua vez, continuar como estavam, era continuar desnecessariamente um economia de guerra quando o que era preciso era uma economia de paz voltada para o crescimento e desenvolvimento econômicos ao serviço do bem-estar dos cidadãos²⁷.

Foi, todavia, depois da Segunda Guerra Mundial, que se conseguiu assumir positivamente o intervencionismo econômico do Estado²⁸. Constatou-se que o mercado não seria capaz de reaver o equilíbrio social, político e econômico, haja vista que a redução dos salários e da demanda não levou às empresas a intervir na estrutura da sociedade para superar a crise econômica. Os empresários não investiam por já existir excesso de oferta e os consumidores não compravam em decorrência da falta de recursos em decorrência do desemprego. E o Estado não intervia em razão do seu perfil abstencionista.

Concomitantemente à crise do Liberalismo nos países do Ocidente, tomava força e vigorava o comunismo na União Soviética. Após a tomada de poder na Rússia e a construção da União Soviética, ocorreu o apogeu do seu alcance político, tornando-se esta uma das grandes potências que regeram o destino da humanidade a partir de 1945, até o seu colapso, em 1989. A partir da consolidação dos Estados Unidos da América e da União Soviética como as duas potências mundiais, radicalizou-se a intensa disputa ideológica, econômica, política e militar entre duas concepções de vida radicalmente incompatíveis, que disputaram durante décadas a adesão de gerações inteiras, principalmente na Europa Ocidental e no chamado Terceiro Mundo, no qual o comunismo encontrou um campo fértil para se desenvolver, dado o estado de miséria e exploração em que grande parte da população dos países que estavam nesse bloco se encontrava²⁹.

Efetivamente, a partir de 1945 até o final da década de 1970, os partidos comunistas dos países da Europa Ocidental buscaram a conquista do poder político. No entanto, apesar deste intento não ter sido alcançado, não se pode menosprezar que a atuação dos partidos comunistas no mundo capitalista, não só provocou tensão nos processos eleitorais como, efetivamente, influenciou os programas de governo dos países capitalistas, que se viram

²⁷ NABAIS, José Casalta. **Estudos de Direito Fiscal**: por um Estado fiscal suportável.-v. III.-(Teses de mestrado) 3º v. Ed. Almedina, Coimbra, Junho de 2010, p 123.

²⁸ NABAIS, 2010, p 124.

²⁹ NAVARRO, Francisco Gonzalez. **El estado social y democrático de derecho**. Pamplona: Ediciones Universidad de Navarra, 1992, p. 21.

obrigados a efetuar mudanças econômicas e políticas para dar vazão à parte das reivindicações dos movimentos sociais³⁰.

Nesse contexto, então, os países capitalistas ocidentais buscaram superar a crise do Liberalismo através do combate ao desemprego e concentração de riquezas, devendo o Estado participar como agente ativo da economia, e não apenas como mero regulador. O Estado deveria criar mecanismos capazes de redistribuir a renda na economia, atuando de forma ativa na economia, por meio do gasto público como forma de recuperar o dinamismo econômico. Assim, a crise do Liberalismo levou ao surgimento do Estado Social com caráter intervencionista³¹.

O paradigma do Estado Social com caráter intervencionista determinou o crescimento do aparato estatal e de sua burocracia, bem como das ações públicas de grandes proporções, seja por meio de obras ou de empresas públicas que movimentam o setor produtivo, principalmente naquelas atividades consideradas prioritárias. Além disso, as forças políticas dos países ocidentais buscaram afastar a ameaça do comunismo com a instauração do Estado do Bem Estar Social, buscando superar a contradição entre a igualdade política e a desigualdade social³².

O Estado Social foi singularizado pela mudança de paradigma com relação à função social do Estado. Enquanto no Estado Liberal, em sua forma clássica, a ingerência social do Estado era limitada, sendo marcada por um comportamento negativo, de abstenção de intervenção nas esferas econômica e social, no Estado Social, este era o grande fator de impulso e conformação do corpo social. A relação entre os cidadãos e o Estado se transformou, uma vez que este se comprometeu e, efetivamente, disponibilizou bens e serviços, prestações e medidas positivas, orientados para diminuir as desigualdades sociais decorrentes do sistema capitalista. Em outras palavras, se no antigo regime liberal a função do Estado era assegurar os direitos de cunho individual, no Estado Social coube a este assegurar, de maneira concreta, os direitos sociais que se integravam à ordem jurídica e que visavam permitir que os cidadãos desenvolvessem plenamente sua condição humana – surgia o Estado do Bem Estar Social³³.

³⁰ CARDOSO, 2014, p 125.

³¹ NABAIS, 2010 p 123. Sobre o caráter intervencionista do Estado e suas modalidades, conferir BRITO, Edvaldo Pereira de. **Reflexos jurídicos da atuação do estado no domínio econômico**. São Paulo: Saraiva, 1982.

³² BONAVIDES, Paulo. **Do estado liberal ao estado social**. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 185.

³³ CARDOSO, 2014, p 127.

A tributação se inseriu nesse contexto, com o aumento das cargas fiscais, visando ao financiamento dessas tarefas, preponderando os tributos pessoais e progressivos³⁴. O Estado de Bem Estar, assim, imprimiu aos tributos um objetivo que ultrapassava o de simples meio de arrecadação de fundos, de forma que as exações fiscais progressivas começaram a ser encaradas como um mecanismo redistributivo na busca da equidade social, além de se constituírem em um meio de obtenção de maior volume de recursos, que são reclamados pelo desenvolvimento das funções sociais do Estado³⁵. Ademais, como característica mais importante da tributação nesse período, consolidou-se o entendimento de que a tributação poderia e deveria ser usada com fins extrafiscais, sendo, em muitos casos, instrumento de intervenção governamental em diversos campos, como o industrial, o financeiro e o social, com função redistributiva³⁶.

A crise do Liberalismo levou à transformação na concepção do Estado e, conseqüentemente, da tributação. O Estado passou a ter papel ativo na atividade econômica, não só em sua regulação, que se aperfeiçoou, mas, principalmente, em seu desenvolvimento. A intervenção econômica passou a ser efetuada, preponderantemente, com fulcro na teoria de John Maynard Keynes³⁷, mediante gastos públicos, seja em obras ou por meio de empresas estatais, bem como com a instituição de tributação que intervisse na economia. Intermédio também no campo social, buscando o Estado garantir maior equilíbrio de oportunidades, com investimentos em educação e saúde, e de desenvolvimento das camadas menos favorecidas por intermédio da previdência e da assistência social.

De outro lado, o paulatino crescimento das tarefas do Estado, seja como interventor na economia ou como provedor social, passou a catalisar a necessidade de recursos e levou ao crescimento da carga tributária. Nesse contexto, o sistema tributário do Estado Social entrou em crise, sofrendo fortes questionamentos e demandas por reformas, em decorrência de alguns fatores, dentre os quais: a) incremento da carga fiscal, sobretudo nas classes médias; b) crescimento expressivo do aparato estatal, que cada vez mais exigia recursos para a sua manutenção; c) percepção de ineficiência do Estado e de suas empresas, que não retornavam ao contribuinte o valor de seus impostos com serviços públicos eficientes; d) crescentes déficits públicos, provenientes da falência do sistema previdenciário³⁸.

³⁴ NABAIS, 2010, p. 124.

³⁵ CARDOSO, 2014, p. 129.

³⁶ FRANCO, Antônio Luciano de Souza. **Manual de finanças públicas e direito financeiro**. Vol I. Lisboa: Manuais da Faculdade de Direito de Lisboa, 1974, p. 182.

³⁷ KEYNES, John Maynard Keynes. **Teoria Geral do Emprego, do Juro e da Moeda**. Tradução de Mário R. da Cruz. São Paulo: Editora Nova Cultural Ltda., 1983.

³⁸ CARDOSO, 2014, p. 131.

A partir desse momento, passou a crescer a resistência dos contribuintes à carga tributária e, principalmente, ao aumento dos tributos já existentes ou à criação de outros. A insatisfação fiscal forneceu munição para que os teóricos neoliberais e os políticos conservadores tivessem sucesso eleitoral e chegassem ao poder, principalmente nas décadas de 1980 e 1990³⁹, permitindo que empresas estatais fossem privatizadas, e os serviços sociais e as garantias previdenciárias universais fossem colocadas em questionamento diante da insuficiência de recursos públicos com que custeá-las e pela decisão política da classe média e não se sujeitar a novos aumentos de impostos⁴⁰.

Nesse momento, ocorreu importante evolução do fundamento do dever de recolher tributos que não se baseava mais tão somente na necessidade de disponibilizar recursos para a manutenção do Estado, mas também, e em muitos casos preponderantemente, no papel social que este desempenhava como meio de combater as desigualdades sociais e de promover a redistribuição da renda nacional⁴¹. Fenômeno que levou a constatação do surgimento do paradigma do Estado Democrático de Direito.

O Estado Democrático de Direito, pode-se afirmar, é produto da transformação progressiva do Estado, a partir do Estado Liberal, em um Estado Democrático, com mais ampla participação dos cidadãos na vida política⁴², e em um Estado Social, mediante uma ativa intervenção de políticas estatais em favor dos menos favorecidos socialmente, com o firme propósito de garantir a mesma dignidade social a todos os cidadãos, mediante a substituição do individualismo pelo princípio da solidariedade⁴³. Em verdade, no Estado Democrático de Direito, há uma síntese entre o Estado de Direito e o Estado Social. As garantias jurídicas que marcam o Estado de Direito – separação dos Poderes, legalidade (igualdade perante a lei), segurança jurídica, sufrágio universal, além dos clássicos direitos fundamentais – encontram-se conjugadas com os direitos sociais albergados pelo Estado Social e que trabalham na busca da realidade da igualdade material e justiça social⁴⁴.

Conforme leciona o Marco Aurélio Greco, trazendo à tona o Brasil como Estado Democrático de Direito, a síntese apresentada no parágrafo anterior está explícita no art. 3º, I,

³⁹ GODOL, 1999, p. 182.

⁴⁰ CARDOSO, 2014, p 131.

⁴¹ CARDOSO, 2014, p.133.

⁴² Canotilho disserta que a teorização do Estado Democrático de Direito até agora esteve centrada em duas ideias básicas: o Estado limitado pelo direito e o poder estatal legitimado pelo povo, sendo o direito a que se refere o interno ao Estado e o poder democrático assente no povo residente no território do Estado ou que pertence ao Estado. *In* CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 5ª ed. Coimbra: Almedina, 2001, p 213.

⁴³ CARDOSO, 2014, p 138.

⁴⁴ CARDOSO, 2014, p 136. No mesmo sentido, BALEEIRO, Aliomar. **Limitações ao poder de tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 10.

da Constituição Federal do Brasil, ao prever que um dos objetivos fundamentais da República é construir uma sociedade livre, justa e solidária. O conteúdo da disposição constitucional é ressaltado no sentido de que a justiça se situaria no meio do caminho entre a liberdade (valor do Estado de Direito) e a solidariedade (valor do Estado Social). Vale dizer, a justiça não resultaria do predomínio cego da solidariedade ou da igualdade, mas decorre da conjugação desta com a liberdade, na feição protetiva que lhe dá o Estado de Direito⁴⁵.

O caráter de síntese do Estado Democrático de Direito entre o Estado de Direito e o Estado Social traz importantes consequências ao fundamento do dever de recolher tributos, haja vista que representa a orientação da fundamentação da tributação alicerçada nos fins a que está vinculado. O Estado deverá buscar a consecução destes, sem, contudo, desconsiderar os limites constitucionais ao poder de tributar e os direitos constitucionais dos contribuintes, uma vez que os fins não podem justificar a deturpação dos meios⁴⁶. Por fim, de forma a dar efetividade à tributação, caberá à Administração promover a participação do contribuinte na elaboração de seus atos, legitimando sua atuação de forma mais participativa com os cidadãos, atentando-se à nova realidade que se apresenta, apresentando-se a transação tributária como um meio para tanto.

2.1.2 O dever fundamental de pagar tributo

As linhas acima demonstraram a evolução da justificativa da tributação ao longo das alterações sociais, políticas e econômicas que permearam a história dos Estados, concluindo-se pela estagnação do modelo do Estado Democrático de Direito nos países ocidentais, inclusive no Brasil. Ao longo desses séculos, ultrapassando o modelo do Estado Absoluto, do Estado Liberal e do Estado Social, o dever de contribuir para a manutenção das atividades estatais sofreu alterações que correspondem às características políticas e filosóficas que acompanharam os referidos modelos. Atualmente, permanece o dever fundamental de pagar tributos em face do cidadão sob a perspectiva de haver em contraposição direitos fundamentais a serem garantidos e respeitados pelo Estado, consolidando o Estado Democrático de Direito.

Para Casalta Nabais, os deveres fundamentais se traduzem em posições jurídicas passivas, uma vez que exprimem a situação de dependência dos indivíduos em face do Estado, revelando o lado passivo da relação jurídica fundamental entre os indivíduos e o

⁴⁵ GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições** (uma figura “sui generis”). São Paulo: Dialética, 2000, p.101-102.

⁴⁶ CARDOSO, 2014, p 141.

Estado e a comunidade. Situação oposta à dos direitos fundamentais, que, traduzindo uma situação de prevalência do cidadão perante o Estado, revela o lado ativo da mesma relação⁴⁷. No plano subjetivo, os deveres fundamentais se inserem na formação do *status* de cidadania, que se compõe da conjunção dos direitos e dos deveres inerentes a essa condição.

Em outras palavras, os deveres fundamentais compõem o estatuto constitucional do cidadão, decorrente do seu dever de solidariedade e colaboração como ser reintegrado em uma comunidade social. Fundamentados em valores consagrados constitucionalmente e que centram no respeito da dignidade humana o objetivo maior do Estado, os deveres fundamentais se impõem à generalidade dos cidadãos não como encargos, mas como instrumentos de efetivação dos direitos fundamentais, na concepção do Estado Democrático de Direito⁴⁸.

Com efeito, os deveres estatuídos constitucionalmente buscam vincular os cidadãos a certas posturas ou prestações necessárias ao atingimento de objetivos sociais, decorrentes do seu dever de solidariedade social⁴⁹. Em certa medida, limitam sua esfera de liberdade, determinando o âmbito da eficácia dos direitos fundamentais. Alguns deveres, dada a sua importância na estruturação do Estado, demandam da Constituição maior desenvolvimento, com a limitação da atividade do legislador na sua efetivação, como é o caso do dever de recolher tributos⁵⁰.

O dever fundamental de pagar tributos teve sua fundamentação variada ao longo das alterações dos modelos de Estado. Durante a Idade Média e, depois, durante todo o período em que se desenrola o processo do centralismo e absolutismo do poder monárquico, que haveria de construir o suporte da figura de Estado Moderno, o financiamento deste tinha basicamente um suporte patrimonial. Pelo que, desse ponto de vista, havia estado patrimonial, em que o Estado, ou melhor a Coroa, era titular de um conjunto significativo de rendimentos provenientes do seu patrimônio e direitos reais. Rendimentos que, à medida em que se

⁴⁷ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar imposto**. Contributo para compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2009, p 64.

⁴⁸ CARDOSO, 2014, p 38.

⁴⁹ Os direitos fundamentais, por natureza, são diretamente aplicáveis, criando, desde o seu surgimento, um direito subjetivo agregado ao patrimônio jurídico do cidadão. Os deveres constitucionais, por sua vez, dirigem-se primordialmente ao legislador, a fim de que este os concretize, o que é feito de maneira relativamente discricionária, respeitando sempre, é claro, os limites e princípios constitucionais. (In NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2009, p 102). O dever de solidariedade social corresponde ao dever dos cidadãos de contribuírem para a manutenção da realização dos direitos e garantias fundamentais da sociedade. Vide página 30.

⁵⁰ CARDOSO, 2014, p 39-40.

começa a afirmar a nova realidade constituída pelo Estado, integraram também os provenientes da atividade econômica ou atividade empresarial que começou a assumir.⁵¹

No Estado Liberal, o fundamento do dever de recolher tributos apoiava-se exclusivamente na necessidade de se viabilizar a manutenção da estrutura estatal. Isso se dava pelas características do ideário liberal, que propugna uma Fazenda Pública neutra, que tivesse a menor ingerência possível sobre a economia e sobre a esfera de liberdade dos cidadãos, mais especificadamente o seu direito de propriedade, alçado a um primeiro plano de importância. A tributação tinha, nesse momento, justificação fortemente vinculada à concepção vigente sobre os fins a que estava vinculada a atividade estatal⁵².

No Estado Social, todavia, o papel da organização estatal era a de organizar, coordenar e, principalmente, impulsionar a atividade econômica. Tudo isso vinculado a um objetivo de diminuição das desigualdades sociais que eram provocadas e extremadas pelo sistema econômico capitalista. A tributação, por sua vez, assumia o papel de mecanismo de combate às desigualdades sociais, com a sua vinculação mais efetiva à capacidade contributiva, com a priorização dos tributos progressivos e da sua utilização visando a fins extrafiscais. Ter-se-ia, portanto, uma dupla justificação para a tributação: a tradicional, de sustentar o aparato estatal; e a novel, de influir diretamente na estrutura social, contribuindo para a efetivação da equidade entre os cidadãos⁵³.

A tributação passava a ter uma nova fundamentação: não apenas arrecadatória, mas também instrumental, haja vista que o Estado passou a ser provedor dos direitos sociais, buscando maior igualdade social, mediante a disponibilização de serviços e recursos públicos e da redistribuição da renda. Ampliou-se, dessa forma, a concepção sobre a utilização da tributação, que de mero meio arrecadador para disponibilizar recursos para a manutenção do Estado, passou a ser ferramenta fundamental da gestão pública, que permitia a execução de políticas de interferência no comportamento dos agentes econômicos e na dinâmica social, com a transferência de renda e a redução da desigualdade⁵⁴.

No caso do Estado Democrático de Direito, o dever fundamental de recolher tributos tem duplo fundamento: o clássico, meio primordial de sustento do Estado mediante a arrecadação de recursos financeiros e a dimensão de dever de cidadania, calcado no princípio da solidariedade e na efetividade do texto constitucional. No primeiro caso, o fundamento da tributação prende-se exclusivamente à existência do Estado e manutenção e suas atividades.

⁵¹ NABAIS, 2010, p 43.

⁵² CARDOSO, 2014, p 134.

⁵³ CARDOSO, 2014, p 134-135.

⁵⁴ CARDOSO, 2014, p 134-133.

Já na segunda hipótese, o dever de recolher tributos se funda no Estado Social e nos valores que este prestigia, de forma que pela sua condição de cidadão, o indivíduo teria deveres perante a sociedade⁵⁵. Em outras palavras, o custo da promoção dos direitos da sociedade implica um Estado Fiscal, haja vista que os direitos sociais necessitam de aporte financeiro para serem promovidos, concretizando-se, portanto, para os cidadãos o cumprimento do dever fundamental de pagar tributos⁵⁶. Ou seja, têm custos públicos não só os modernos direitos sociais, aos quais toda a gente facilmente aponta esses custos, mas também têm custos públicos os clássicos direitos e liberdades, quando o Estado utiliza seu aparato para garanti-los.

Como se pode observar, em épocas anteriores, notadamente no Absolutismo e no Liberalismo, o cumprimento do dever de recolher tributos se fundava privativamente na necessidade em si de conservação do Estado, de modo que não se encontrava um fundamento ético ou moral para o dever de recolher tributos, que, por isso, ancorava-se unicamente na autoridade soberana que o estabelecia. Com o advento do Estado Social e sua evolução para o Estado Democrático de Direito, porém, o referido dever fundamental foi dotado de um conteúdo de solidariedade, uma vez que se configura em um instrumento imprescindível para a política econômica e, principalmente, social do Estado⁵⁷. O dever de recolher tributos, nesse sentido, significa uma parcela da cidadania, tendo em vista que o Estado Social afastou a concepção individualista, germinando a noção de que os cidadãos possuem direitos inalienáveis e reconhecidos pelo ordenamento jurídico, mas também deveres e responsabilidades perante o Estado e a sociedade em que vivem⁵⁸.

De fato, toda e qualquer estrutura social e política requer a obtenção de meios econômicos para não só garantir a sua subsistência, como também para alcançar os fins que justificam sua existência. E, conseqüentemente, as imposições fiscais estão vinculadas ao Estado desde a sua origem, tendo a sua natureza e seu fundamento influenciados pelo desenvolvimento e pelas transformações por que este passou no curso da história. Essa constatação permite afirmar que a tributação varia segundo cada forma de Estado, sendo a

⁵⁵ CARDOSO, 2014, p 151. No mesmo sentido, NABAIS, 2010, p 112 e CHULVO, Cristina Pauner. **El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos**. Madri: Centro de estudios políticos y constitucionales, 2002, p. 86-90.

⁵⁶ NABAIS, 2010, p. 112. Em relação aos custos dos direitos, conferir GALDINO, Flávio. **Introdução à teoria dos custos dos direitos**. Direitos não nascem em árvores. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

⁵⁷ CARDOSO, 2014, p 160.

⁵⁸ CARDOSO, 2014, p 150.

forma de sua implementação diretamente influenciada pelos objetivos, necessidades e fins a serem alcançados⁵⁹.

No caso do Estado Democrático de Direito brasileiro, o caráter social imprime uma fundamentação ao dever de recolher tributos, que passa também a ser justificado pelo dever de solidariedade⁶⁰, uma vez que se configura em instrumento a serviço da política social e econômica do Estado. Existe, assim, uma inegável conexão entre o dever de contribuir para o sustento dos gastos públicos e o princípio da solidariedade (que compõe o moderno status de cidadania), já que seu cumprimento ou descumprimento prejudicam ou favorecem a consecução dos fins do Estado⁶¹.

Pode-se afirmar, assim, que existe um direito de todos os indivíduos e da sociedade exigir que cada um cumpra o seu dever de recolher tributos. Isso porque o cumprimento desse dever está diretamente vinculado à possibilidade concreta de efetivação dos direitos fundamentais assegurados aos cidadãos brasileiros. Trata-se de uma verdadeira responsabilidade social, e não mais de simples dever em face do aparato estatal. Ao se sonegar tributos, o contribuinte não está apenas descumprindo uma exigência legal exigível pelas autoridades de responsabilidade com a sociedade, mas também para os demais contribuintes, já que gera um aumento da carga global, para compensação, e também a criação de controles burocráticos que encarecem a atividade produtiva⁶².

Tem-se uma via de mão dupla, já que como a condição de cidadania se encontra vinculada fortemente a uma gama de direitos, cuja garantia e fomento é obrigação do Estado, esta pressupõe a contribuição de todos os que superem a condição do mínimo existencial, contribuam aos cofres públicos, na medida da sua capacidade contributiva. E além de contribuir, a condição de cidadão exige cada vez mais uma participação política ativa, de fiscalização e cobrança sobre o Estado, para que os recursos sejam utilizados de forma efetiva e eficiente, com a sua correta alocação em prol dos objetivos determinadas pela Constituição Federal, e que visam ao desiderato maior de construção de uma sociedade justa e solidária⁶³.

Em contrapartida ao dever fundamental de pagar tributo, foi bem salientado que há um direito contraposto do contribuinte perante o Estado: o gasto dos recursos públicos deve atender aos direitos e objetivos previstos na Constituição Federal. O Estado detém, portanto, a

⁵⁹ CARDOSO, 2014, p 134.

⁶⁰ Segundo o artigo 3^a da Constituição Federal do Brasil de 1988, constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil construir uma sociedade livre, justa e solidária. (*In* BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988)

⁶¹ CARDOSO, 2014, p 146.

⁶² CARDOSO, 2014, p 147.

⁶³ CARDOSO, 2014, p 154.

legitimidade tributária à medida que se enquadra em suas funções inerentes de garantia e segurança dos direitos. E efetivamente esse retorno ocorre, mas não de forma adequada para atender a todas as camadas sociais em suas necessidades por diversos motivos, levando os cidadãos à repulsa da tributação.

Segundo Klaus Tipke, os contribuintes repelem e insubordinam-se a esse dever fundamental de pagar tributos muitas vezes por razões egoístas, tais como o desejo de acumular o maior montante de riqueza possível, desprovido de qualquer senso de dever ou responsabilidade social. Mas também se pode dar por motivos inerentes ao próprio sistema fiscal e à análise crítica que dele fazem os contribuintes⁶⁴. São questões atinentes, assim, à moralidade tributária.

Segundo o jurista alemão, quatro são as razões por quais os cidadãos se negam a pagar tributos: a) porque consideram as leis injustas ou inconstitucionais; b) porque outros sujeitos se evadem ao pagamento de impostos de maneira constante (o que tem repercussão até mesmo no campo da concorrência); c) porque consideram que o Estado esbanja ou aplica mal os recursos arrecadados; e d) porque não entendem as leis tributárias ou não sabem cumprir perfeitamente as suas obrigações, sejam as principais ou as acessórias.

Para Carlos Vaz⁶⁵, os fatores que interferem no não cumprimento de obrigações tributárias com o seu respectivo adimplemento se coadunam com os elencados pelo autor alemão. Dentre eles, aponta o desequilíbrio financeiro da empresa que pode levar à falência em caso de pagamento de toda a carga tributária que se impõe, haja vista que muitas vezes há vendas a longo prazo e a cobrança e pagamento dos impostos se dão a curto prazo. Ainda em relação à empresa, aponta a má administração desta, como a falta de controle financeiro e falta de programação adequada. Além da má administração, aponta-se a má-fé quanto à escrituração de livros contábeis para fins de sonegação ou realização de conluio com a Administração Tributária, assim como a própria desídia em pagar os tributos, utilizando o valor para investir no mercado de títulos de valores.

Em relação aos aspectos da Administração Pública, aponta Vaz que há uma carga tributária elevada, com alíquotas muito elevadas e excessivo número de tributos a que cabe a cada contribuinte pagar. Além disso, observam-se as alterações constantes na legislação, dificultando o acompanhamento, interpretação e fiel execução, demonstrando falta de diretriz e segurança na política fiscal-tributária. Quanto à fiscalização, apresenta Vaz que inexist

⁶⁴ TIPCKE, Klaus. **Moral tributária del estado y de los contribuyentes**. Tradução de Pedro Herrera Molina. Madrid: Marcial Pons, 2002, p 112-121.

⁶⁵ VAZ, Carlos. **Evasão tributária**. Rio de Janeiro: Forense, 1987, 91-92.

fiscalização eficaz regular e programada, mais atuante, levando os contribuintes a não realizar as obrigações tributárias devidamente. Por fim, destaca o autor que há desconfiança quanto à boa administração e aplicação do dinheiro arrecadado, haja vista que os contribuintes desconhecem a maneira como estão sendo aplicados os recursos oriundos dos tributos pagos⁶⁶.

Tais motivos demonstram a negligência com relação ao dever fundamental de recolher tributos que acaba por, indevidamente, justificar a sonegação e a fraude fiscal, como sendo uma pseudoforma de defesa do contribuinte em face do Estado. Em verdade, a vítima dessa prática é o restante da sociedade, formada por cidadãos e empresas cumpridores dos seus deveres, que acabam tendo que suportar as suas nefastas consequências, via aumento da carga tributária e também da burocracia fiscal, que se torna cada vez mais complexa, com objetivo de coibir e identificar a sonegação⁶⁷.

Dessa forma, são falaciosos os argumentos de que seria desculpável o descumprimento do dever de recolher os tributos devidos, uma vez que o Estado utiliza mal os recursos e os contribuintes não veem o retorno de sua contribuição. Primeiro porque existe sim o retorno do Estado, que logicamente pode e deve ser melhorado; sendo ainda bem característico que aqueles que se localizam nos estratos sociais mais elevados absorvem uma parcela grande dos gastos públicos, exatamente pelo seu poder de influência. Segundo, porque o raciocínio deve ser o contrário: de que a sociedade deve ser organizada para cobrar das autoridades o correto gasto público, e não esvaziar a arrecadação, num círculo vicioso no qual todos perdem. Por fim, com a utilização de mecanismos para facilitar o pagamento dos valores devidos a título de tributos por meio da transação tributária, não haveria qualquer desculpa para se omitir ou se esquivar do adimplemento da obrigação em face da burocracia e inexistência de diálogo entre a Administração e o cidadão.

2.1.3 O plexo da relação jurídica tributária

A relação jurídica se manifesta num termo em que se tem diversas acepções, sendo uma relação da vida pessoal juridicamente relevante, em que há o caráter bilateral do direito. Segundo Luiz Gastão Paes de Barros Leães, a relação jurídica vem a ser unicamente a atribuição de um poder a uma pessoa e a correspondente imposição de dever a outra. Poder e

⁶⁶ VAZ, 1987, p 93-93.

⁶⁷ CARDOSO, 2014, p 172.

dever, assim, são estabelecidos pelo sistema legal para fins de tutela de um interesse. Ou seja, é através desse nexo e da correspondente atribuição de um poder de vontade ao sujeito ativo da relação, que se subordina a interesse do sujeito passivo ao interesse do sujeito ativo⁶⁸. Ocorre que o conteúdo desse poder e respectivo dever está atrelado aos diferentes tipos de relação jurídica, assim é o caso da relação jurídica tributária.

O conteúdo do direito subjetivo pode ser constituído por uma supremacia de vontade do titular, graças à qual ele próprio pode, por si só, realizar o seu interesse. A essa supremacia, que se costuma chamar de potestas, corresponde, do outro lado da relação, não a uma obrigação, mas a uma simples sujeição, pois o sujeito é aí realmente passivo. Somente quando o conteúdo desse poder é uma pretensão é que lhe corresponde a uma obrigação: o sujeito passivo está obrigado a uma conduta, mediante a qual o sujeito ativo vê realizado o seu interesse⁶⁹. Assim, quando o poder se encontra em seu estado puro, encontra-se um direito potestativo, nome que indica que o conteúdo do direito subjetivo se esgota numa potestade, que tem como correlato passivo um simples estado de sujeição. Nas relações obrigacionais, por outro lado, o objeto é o comportamento do sujeito passivo, porque o poder do sujeito ativo dirige-se a este comportamento e só ele é apto para satisfazer seu interesse⁷⁰.

Essa potesta se observa diante da relação pura de poder e sujeição, em que as partes não mais se colocam em plano de igualdade, como na relação de crédito-débito proveniente da obrigação. Ou seja, a relação obrigacional possui o carácter dualista: de um lado, a dívida que consiste no dever de prestar por parte do devedor; do outro, a responsabilidade, que exprime o estado de sujeição dos bens do obrigado à ação do devedor. Ou seja, o credor se obriga, enquanto o patrimônio responde: o direito de crédito tem como fim imediato uma prestação e como fim remoto a sujeição do patrimônio do devedor, caso não se pague a dívida⁷¹.

A posição do carácter dualista da obrigação tributária que caracteriza a relação jurídica tributária é proveniente do entendimento de que entre o Estado e os particulares existiria uma relação entre poder superior e uns sujeitos submetidos a esse poder. Ou seja, uma relação de poder⁷². Segundo Ernest Blumenstein⁷³, o imposto, no sentido jurídico corresponderia a uma prestação pecuniária que exige o Estado, em virtude de sua soberania, em face dos indivíduos

⁶⁸ LEÃES, Luiz Gastão Paes de Barros. A estrutura dualista da obrigação tributária. **Revista de Direito Mercantil industrial, econômico e financeiro**. São Paulo. n. 1, a.10, 1971, p 41-59, p 41.

⁶⁹ SANTORO-PASSARELI, F. **Teoria geral do direito civil**. [trad] portuguesa, Coimbra, 1967, p 57.

⁷⁰ LEÃES, 1971, p. 41.

⁷¹ LEÃES, 1971, p. 42.

⁷² JARACH, Dino. **Curso superior de derecho tributário**. Buenos Aires: Liceo Profesional Cima, 1969, p 157.

⁷³ BLUMENSTEIN, Ernest. Apud BUJANDA, Fernando Sainz. **Sistema de Derecho Financiero**: introduccion. Volumen Segundo. Madri: Facultad de derecho de La Universidad Complutense, 1985, p 27.

a que estão submetidos economicamente, com o fim de cobrir suas necessidades financeiras. Assim, há uma relação de submissão, que não possui característica apenas jurídica, mas também real: há a submissão do devedor ao credor, estando este numa posição em que possa exigir o valor em razão da submissão daquele à soberania deste.

A relação de submissão se dava em razão de que o tributo era cobrado apenas para satisfazer os gastos e necessidades financeiras do Estado, sem que houvesse lei para garantir aos obrigados garantias quanto ao valor a ser cobrado, por qual razão e quando a ser pago. Em razão do poder coercitivo presente nas pretensões tributárias do Estado, assim como em razão de o Estado possuir poder diante da soberania que exerce, a relação tributária representaria uma relação de poder ou relação de direito, nos termos de Ottmar Buehler⁷⁴.

Segundo Blumenstein, o tributo se revolucionou desde constitui um ato de poder puramente fático até integrar uma verdadeira relação jurídica – quando, enfim, surgiu o Estado constitucional, imperando a legalidade. Nesse mesmo sentido apresenta Albert Hensel a opinião de que a sujeição do contribuinte ao poder do Estado somente consiste no fato de ele ter que atender à norma jurídica e que o Estado, mediante o uso de seu poder de coação, deve executar a lei⁷⁵. Ou seja, poder de coação se subordina, portanto, à reserva genérica da lei, esgotando-se no momento da criação da lei. A norma jurídica e especialmente o fato gerador indicado criam a plataforma jurídico-tributária comum, na qual o Estado e a pessoa que realiza o fato gerador se situam em posição de igualdade, como credor e devedor: nasce a noção da relação jurídica tributária.

Segundo Achille Donato Giannini, a determinação dos casos em que se deve o tributo, das pessoas obrigadas a pagar, da sua quantia, dos modos e forma em que o próprio tributo deve ser liquidado, é matéria que no Estado moderno aparece regulamentada pelo ordenamento jurídico com disposições imperativas, a cuja observância ficam obrigados tanto os órgãos do Estado como as pessoas sujeitas a sua potestade. Surgem entre o Estado e os contribuintes direitos e deveres recíprocos, que formam o conteúdo da relação jurídico impositiva. Dessa forma, nasce a obrigação de pagar e o seu correspondente direito de exigir uma soma determinada, quando se produzem os pressupostos estabelecidos na norma, assim como surgem outras obrigações e direitos de natureza e conteúdo diversos, tanto do ente público como da pessoa sujeita ao poder estatal. Ora, o legislador impõem múltiplos deveres

⁷⁴ Cf. JARACH, Dino. **Curso Superior de Derecho Tributário**. Buenos Aires: Liceo Profesional Cima, 1969, pág. 15.

⁷⁵ ALBERT HENSEL, apud H. W. KRUSE, *Gesetzmaessige Verwaltung, Tatbestandsmaessige Besteuerung*, in "Vom Rechtsschutz im Steuerrecht", Duesseldorf, 1960, pág. 11 apud ROTHMANN, Gerd W. O princípio da legalidade tributária. **Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo**, v. 67, p. 231-268, 1972, p. 233-234.

ao contribuinte e a outras pessoas, uns positivos e outros negativos, bem como estabelece para o lançamento do tributo um procedimento administrativo especial, que deve se desenvolver segundo as formas prescritas, cuja observância pode constituir um objeto de um direito subjetivo dos particulares em relação com a Administração Tributária pautado na exigência do tributo efetivamente devido em cada caso. Conclui Giannini que também há o aspecto em que se observa o ente público credor do crédito tributário de um lado e do outro lado o sujeito passivo, devedor⁷⁶. O conceito de relação jurídica passa a adentrar no âmbito do Direito Tributário para abandonar qualquer possível resíduo das construções que, com anterioridade ao constitucionalismo, surgido a partir da primeira guerra mundial, seguiam referindo-se à relação de poder financeiro, na que o contribuinte aparecia como súdito submetido aos mandados da autoridade tributária.

Para Santi Romano, no desenvolvimento do fenômeno tributário existem deveres ou obrigações que não derivam da obrigação patrimonial, sendo que não necessitam da existência desta, para que surjam e sejam exigíveis, o dever de apresentar a declaração tributárias por exemplo, que não está subentendido à realização do fato imponible. A origem ou fundamento dos direitos, obrigações ou sujeições pode se encontrar, não somente num preceito legal, ou num ato administrativo de natureza resolutive, senão, simplesmente, no exercício de uma potestade administrativa que não há gerado ainda um ato da expressa natureza, como o dever de apresentar os livros contábeis. Os poderes ou mais precisamente as potestades da autoridade administrativa derivam da relação tributária – quebra-se a teoria da relação jurídica complexa, posto que, segundo o autor, a potestade pode se conectar com relações, mas que ficam fora delas: as potestades podem engrenar relações jurídicas e, por isso, direitos subjetivos e obrigações, estas últimas, elementos integrantes de tais relações, não se confundindo com o próprio poder⁷⁷.

O poder é um antecedente, a fonte do título de certas relações jurídicas da qual se separam e adquirem uma figura e vida própria, de forma que a teoria da relação jurídica complexa pode ser substituída, então, pela técnica apresentada por Santi Romano da conexão de relações, que respeita com maior nitidez a origem e o conteúdo dos efeitos diferenciadores de cada uma delas, sem prejuízo de reconhecer seu possível enlace ou cruzamento por razão do substrato social em que se produzem ou dos fins que, no seu conjunto, persigam.

⁷⁶ GIANNINI, Achille Donato. Apud BUJANDA, Fernando Sainz. **Sistema de Derecho Financiero: introducción**. Volumen Segundo. Madrid: Facultad de derecho de La Universidad Complutense, 1985, p 58.

⁷⁷ ROMANO, Santi. **Principii di diritto amministrativo italiano**. Milano: Società, 1901, p. 45.

Renato Alessi, por sua vez, exclui a noção do âmbito da relação tributária as sujeições e meros deveres de fiscalização tributária. Inclui-se, dentro da relação jurídica tributária, além da obrigação tributária própria e verdadeira que consiste em sujeições e deveres tributários, de caráter preparatório em respeito à obrigação tributária substancial. Dessa forma, distinguem-se as noções de relação jurídica tributária, que pode ter inclusive mero caráter instrumental e preparatório, da relação de obrigação tributária, que tem efetivamente caráter e conteúdo final pautado na prestação coativa imposta. O autor exclui do âmbito das relações de obrigação tributária as situações em que a coatividade da imposição se traduz numa mera carga de contribuir para quem queira alcançar um determinado resultado⁷⁸.

O posicionamento quanto à relação tributária ser uma relação de poder e sujeição é refutado por Edvaldo Brito. Este entende que a

relação jurídica tributária, embora complexa, é uma simples relação obrigacional. Apenas ao seu lado outras relações completamente distintas, mas que dela se originam. [...] Essa complexidade deve ser identificada como uma situação jurídica típica, entendida essa expressão como um complexo de direitos e deveres, de prerrogativas e de ônus que se criam em torno de um fato, ou de um estado, ou de um ato, que engendre efeitos jurídicos⁷⁹.

Típica é a situação jurídica considerada, haja vista que ela irradia prerrogativas jurídicas a partir da posição do sujeito ativo e não simples direito subjetivo, tornando essa posição privilegiada. Posição esta que se dá em função do crédito a que tem direito o sujeito ativo, gerando para este uma posição na relação jurídica, além da simples pretensão à ação ou à omissão do sujeito passivo. O sujeito ativo na relação jurídica tributária possui essa situação privilegiada também em razão do poderio que decorre do direito de supremacia típico do Estado: a capacidade jurídica de exigir que ao mesmo tempo corresponde a um dever de justiça⁸⁰.

A relação jurídica tributária está intimamente relacionada à norma criadora da exação tributária proveniente do poder tributário do Estado. Através da instituição na lei de uma hipótese de incidência do tributo, nasce no ordenamento jurídico a figura normativa que dá

⁷⁸ ALESSI, Renato. **Intituzioni de Diritto tributario**. Turin, UTET, 1965, p. 33 e ss.

⁷⁹ BRITO, Edvaldo. **Direito tributário e constituição**: estudos e pareceres. 1ª ed. São Paulo: Atlas, 2016, p. 89.

⁸⁰ ROMANO, Santi. **Principii di diritto amministrativo italiano**. Milano: Società, 1901, p. 36. Essa figura híbrida se dá nos casos em que existem deveres a cargo do mesmo sujeito que tem o poder, daí essa figura híbrida conhecida sob a denominação de poder-dever que não é direito subjetivo. Isto porque segundo Orlando Homes, não se desenvolve uma relação jurídica com direitos e obrigações correlatos, embora se possa aproximar do direito subjetivo, mas a ele não se reduz, considerando ser o poder uma manifestação subjetiva corresponde a uma pura faculdade classificável numa categoria à qual se atribui a tutela de interesses coletivos. (In GOMES, Orlando. **Introdução ao direito civil**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1965, p 125.)

azo ao nascimento da relação jurídica tributária composta por todos os seus elementos: sujeito ativo, sujeito passivo, crédito tributário.

Como posto, o indivíduo tem o dever de pagar tributo em razão do custeio da promoção dos direitos sociais e da manutenção das atividades estatais. Esse dever também fundamenta o próprio poder que o Estado exerce sobre os cidadãos, como figura que mantém a defesa de seus direitos. O poder de tributar, então, estaria dentro do âmbito desse poder e seria exercido pelo Estado ou pelos entes que o compõe. Poder este que, nas palavras de Edvaldo Brito⁸¹, constitui-se na aptidão do titular da competência para, mediante lei de sua emissão, organizar o tributo, desde a sua criação até a sua inexigibilidade, passando pela definição de sua base de cálculo, das respectivas alíquotas e sujeição passiva.

Através de instrumentos normativos, os entes tributantes exercem a parcela do poder tributário a eles destinado. Poder este que se vislumbra nas características da competência tributária identificada e limitada no diploma constitucional, que permite a instituição, a fiscalização e a arrecadação dos tributos listados como pertencentes de sua alçada. A instituição dos tributos e sua regulamentação se dão através de lei, na qual são indicadas as características e descrição do fato que dará ensejo à cobrança de um determinado montante proveniente de obrigação tributária.

Por meio da norma, o ente competente identifica as características da hipótese de incidência de um tributo. Este é o termo que denomina a descrição legal de um fato/ato, formulação hipotética, prévia e genérica, contida em lei para a identificação do nascimento de uma obrigação tributária⁸². Assim, a hipótese de incidência corresponde a uma descrição do fato gerador da norma tributária e sua incidência sobre os fatos do mundo conduz à conclusão da jurisdicização do fato contemplado na hipótese de incidência da norma e que ocorreu na realidade fenomênica⁸³. A hipótese de incidência para o doutrinador Vittorio Cassone significa a descrição que a lei faz de um fato tributário que, quando ocorrer, fará nascer a obrigação tributária - obrigação de o sujeito passivo ter de pagar ao sujeito ativo o tributo correspondente⁸⁴. Através desta incidência, surge a relação jurídica tributária, onde um sujeito passivo se vê na obrigação de um comportamento a favor de um sujeito ativo.

Um fato juridicamente relevante para o nascimento de uma relação jurídica tributária (fato imponível, fato gerador ou outra denominação que possa ser sugerida ao fato que

⁸¹ BRITO, Edvaldo. Planejamento Tributário: o legítimo direito de resistir ao pagamento de tributos. In Valdir de Oliveira Rocha (Coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2008, p 94-115, p 94.

⁸² ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 1990, p.53.

⁸³ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1963.

⁸⁴ CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 18ª ed. São Paulo: Atlas, 2002, p 60.

corresponda à imagem abstrata formulada em lei e ligada a uma consequência, ou incidência da mesma), pode, ao mesmo tempo, ser relevante juridicamente para o surgimento de outras relações ligadas ou não à relação tributária. Assim, um mesmo fato, que ocorre no mundo fenomênico pode ser salvo da incidência de inúmeras normas, desde que esteja se subsumindo aos característicos escolhidos para configurar o fato descrito nas hipóteses das diversas normas. Em outras palavras, várias relações podem decorrer da efetivação de um dado fato no mundo fenomênico, relações estas que podem estar correlacionadas ou não conforme a repercussão, o efeito jurídico do fato se interpenetre ou não⁸⁵.

De um mesmo fato podem decorrer relações de natureza tributária, sendo uma a relação tributária principal e as demais relações secundárias. A relação tributária principal, segundo Hector Villegas, corresponde à relação jurídica tributária, embora muitas vezes esta se interligue com relações secundárias (não acessórias)⁸⁶. Dessa forma, a relação jurídica tributária só se apresenta quando a ordem jurídica forneça os fatos que a compõem relevância jurídica para tal. Se é uma relação jurídica criada por causa da incidência de uma norma tributária, é uma relação jurídica principal. Se a norma originadora da relação não é instituidora de um tributo ou obrigação acessória, não é uma relação tributária.

A norma jurídica que instaura uma relação jurídica tributária, portanto, é uma norma pertencente ao sistema jurídico. Embora a relação jurídica venha a se instalar através da incidência de uma única norma tributária, para que possa ser apreendida em toda a sua repercussão jurídica, deve ser considerada a ordem jurídica como um todo de que faz parte integrante a referida norma⁸⁷. Esse ordenamento jurídico dá atributividade jurídica às diversas realidades que compõem o universo fenomênico e o relevo fornecido se deve estritamente às normas jurídicas que tratam e dispõem sobre a realidade fenomênica. Ademais, esse ordenamento estabelece a realidade da relação jurídica e seus componentes: objeto e sujeitos.

No caso da relação jurídica tributária, observa-se a técnica de tributação, ou melhor, a divisão do poder tributário na identificação das competências tributárias. Dessa forma, ao disciplinar a repartição de competências por entre as pessoas públicas, a Constituição Federal está mencionando que as normas que serão postas e que originarão, quando de sua incidência a fatos que se subsumam a hipótese de suas incidências, só poderão provir das pessoas políticas que tem a competência para tal instituição através da norma jurídica. Será a norma

⁸⁵ CERQUINHO, Percival Julio Vaz. A relação jurídica tributária. In **Revista Justitia**. Ministério Público de São Paulo. São Paulo. V. 45, n. 120, p. 119–141, jan./mar., 1983. p. 124.

⁸⁶ VILLEGAS, Hector. **Curso de finanzas, derecho financeiro y tributário**. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1973.

⁸⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. A relação jurídica tributária e as impropriamente chamadas obrigações acessórias. **Revista de direito Público**, vol 17, jul-set, 1971 p. 382.

jurídica tributária válida⁸⁸ que instituirá um tributo, dizendo que ele surgirá em concreto quando da ocorrência do fato descrito hipoteticamente em sua hipótese de incidência⁸⁹.

Dentro da competência repartida e atribuída pela Constituição, cada pessoa política é livre para a criação do tributo, devendo respeitar os limites negativos constituídos pelas competências atribuídas às outras pessoas políticas, ou seja, à proibição legal, ou melhor, constitucional. Utilizando de sua competência, a pessoa jurídica elaborará a norma jurídica tributária, instituidora, em abstrato de um tributo, de uma obrigação de entrega de pecúnia aos cofres públicos da pessoa jurídica instituidora desde que ocorra no mundo fenomênico certa situação, não ilícita, reputada como apta a originar o débito tributário por parte da pessoa relacionada com o fato descrito. Assim, observa-se uma obrigação de entregar dinheiro destinada ao sujeito passivo, conhecida como obrigação tributária principal, e um direito de receber esse dinheiro destinado ao sujeito ativo. Ou seja, o objeto do mandamento da norma tributária consiste em levar ao Estado uma determinada importância em dinheiro, que é o tributo, juridicamente considerando.

O mandamento de pagar o tributo se justifica por diversos motivos, como os vistos anteriormente, dentre os quais se podem destacar a soberania estatal e o seu dever de proteger os direitos e garantias individuais e promover os direitos sociais. É através da arrecadação tributária que o sujeito ativo, representado pelos entes instituidores de tributos, promove a manutenção da máquina estatutária e da promoção dos direitos dos indivíduos. Em outras palavras, através da incidência da norma jurídica tributária nasce a relação jurídica tributária, que, por sua vez, dará azo ao nascimento do direito ao crédito ao Estado, permitindo que este possa realizar as atividades que lhe são inerentes indicadas na própria carta constitucional.

Com a incidência da norma tributária sobre o fato descrito previamente em seus caracteres abstratos na norma tributária, surge uma relação jurídica tributária entre dois sujeitos, cujos critérios aferidores estão contidos na norma tributária instituidora do tributo em abstrato. O fato/ato significado pelo direito é um fato concreto, localizado no tempo e no espaço, acontecido efetivamente no universo fenomênico, que – por corresponder rigorosamente à descrição prévia, hipoteticamente formulada pela hipótese de incidência legal

⁸⁸ A norma jurídica válida corresponde àquela que fora instituída pela autoridade competente e que o seu conteúdo esteja de acordo com a norma que lhe é superior hierarquicamente.

⁸⁹ Para Carvalho, concretizando-se o fato previsto no descritor da regra de incidência, instala-se uma relação jurídica de conteúdo patrimonial, que se conhece por obrigação tributária. (*In* CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 19ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p 238). É também Ataliba que, preferindo designar o fato gerador *in abstracto* por hipótese de incidência e *in concreto* por fato impositivo, que define este momento de gênese da relação como incidência: fenômeno especificamente jurídico da subsunção de um fato a uma hipótese legal, com a consequente e automática comunicação ao fato das virtudes jurídicas previstas na norma. (*In* ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 1990, p. 43).

– dá nascimento à obrigação tributária⁹⁰. Este fato apto a originar uma relação tributária não pode consistir num ato reputado ilícito pela ordem jurídica, visto que, se tal sucedesse, não estar-se-ia diante de uma relação jurídica tributária, mas de uma relação outra cujo objeto corresponderia a uma sanção. O objeto da relação jurídica tributária, portanto, corresponde ao tributo, com todos os seus caracteres definidos no artigo 3º do Código Tributário Nacional. E o seu conteúdo corresponde ao mandamento de pagamento do valor referente ao tributo em questão, ou melhor, à obrigação tributária.

No entanto, o tributo se caracteriza por ser uma obrigação entre dois sujeitos. O sujeito ativo corresponde à pessoa política que pode exigir de outro sujeito um determinado comportamento. Pode este comportamento ser exigido baseado numa atuação que tenha ou venha a efetuar ou então ser a obrigação compulsória, independentemente de qualquer atuação do sujeito ativo relacionada com o sujeito passivo, mas pelo simples fato de estar numa posição de sobranceira conferida pela lei tributária.

Geralmente, sujeito ativo da relação jurídica tributária é a pessoa política com competência para a instituição do tributo, caso em que a lei poderá ou não ser explícita no tocante ao sujeito ativo. Pode, no entanto, ocorrer que o sujeito ativo do tributo seja pessoa diversa daquela que tinha a competência outorgada constitucionalmente para a instituição do mesmo, passando a ser sujeito ativo outra pessoa que arrecadará para proveito próprio o tributo instituído pela outra pessoa⁹¹. Cabe ressaltar que o fato de uma pessoa política arrecadar como mero arrecadador de tributo de outro não corresponde à alteração do posto de sujeito ativo, mas de mera realização da atividade administrativa.

No tocante ao outro sujeito da relação jurídica tributária, tem-se que o sujeito passivo deve ser analisado sob as seguintes perspectivas segundo Hector Villegas⁹²: o destinatário legal da norma e o sujeito passivo. O primeiro corresponde à pessoa ligada à hipótese de incidência e que deve arcar com o impacto econômico do tributo, em virtude da capacidade contributiva indicada e observada com a ocorrência do fato considerado na hipótese de incidência. O sujeito passivo, por sua vez, é pessoa sobre a qual incide o mandamento de pagar o valor proveniente da incidência da norma tributária sobre o mundo fenomênico.

Dessa forma, destinatário legal tributário pode coincidir com o destinatário do mandamento, de forma que será uma única relação jurídica tributária, tendo em vista que a hipótese de incidência contempla uma pessoa ligada com o fato sobre a qual incide o

⁹⁰ ATALIBA, 1990, p 62.

⁹¹ Corresponde ao caso da parafiscalidade, ou seja, a transferência da titularidade da sujeição ativa a outra pessoa, que arrecadará o tributo em proveito próprio.

⁹² VILLEGAS, 1973.

mandamento do adimplemento do valor a título de tributo. Há, nesse caso, a figura do contribuinte. Por outro lado, pode ser que o destinatário legal e o sujeito passivo não correspondam a uma única pessoa, de forma que cabe a outra pessoa realizar o pagamento do débito tributário. Ter-se-á uma relação jurídica tributária formada somente pelo sujeito passivo, ficando o destinatário legal da norma marginalizado. Há, nesse caso, a figura da substituição tributária.

A terceira hipótese contempla a possibilidade de o destinatário tributário e mais um terceiro, estranho ao fato, serem os sujeitos passivos da relação tributária, havendo um vínculo entre eles provenientes de outra esfera jurídica que não o Direito Tributário. Haverá uma relação com dois sujeitos, formada através de um vínculo duplo com a mesma obrigação, com mesmo objeto. Trata-se da solidariedade passiva. A quarta hipótese identificada por Hector Villegas corresponde à possibilidade de o sujeito passivo originário não cumprir a prestação a que estava obrigado, determinando a legislação tributária que outrem arque com o valor devido. Forma-se uma nova relação jurídica tributária com novo destinatário legal tributário, apresentando-se a figura do responsável tributário⁹³.

Por fim, há que se ressaltar a posição de Eduardo Jardim a respeito do quarto elemento da relação jurídica tributária: a causa. A causa da obrigação tributária se observa com o nascimento do vínculo jurídico entre os sujeitos passivo e ativo⁹⁴. Ou seja, a obrigação tributária se observa diante da existência do vínculo jurídico, de forma que sem este, não há a obrigação tributária. O vínculo jurídico decorre da subsunção do fato gerador à hipótese de incidência, fixando as posições dos sujeitos envolvidos na obrigação tributária. Dessa forma, o vínculo existente entre os sujeitos proveniente da subsunção da norma ao fato jurídico corresponderia ao quarto elemento da relação jurídica tributária, dando ensejo à existência da obrigação tributária.

Para que uma relação jurídica possa se instalar, portanto, há necessidade da ocorrência de um fato na vida fenomênica ao qual a ordem jurídica dá um relevo especial para originar tal relação. Nessa relação jurídica tributária observa-se como seu objeto a obrigação tributária qualificada como o mandamento de pagamento de um determinado valor a título de tributo referido na norma jurídica que o instituiu, destacando-se os sujeitos ativo e passivo que dela participam. Não se trata, pois de uma relação de poder, mas uma relação tipicamente, jurídica,

⁹³ O posicionamento de Hector Villegas contribui para a compreensão de que o fenômeno da sujeição passiva está no mandamento da norma e não na hipótese de incidência, sendo possível compreender as figuras da sujeição passiva indicada no próprio Código Tributário Nacional.

⁹⁴ JARDIM, Eduardo Marçal Ferreira. **Manual de Direito Financeiro e Tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 2014.

que nasce, desenvolve-se e se extingue nos termos da lei⁹⁵. Uma relação em que se vislumbra um dever de pagar destinado ao sujeito ativo e um direito ao crédito do sujeito ativo, assim como um direito de pagar o que for efetivamente devido destinado ao sujeito passivo e um dever de cobrar apenas o que está descrito na lei e justo destinado do sujeito ativo.

2.2 O CONFLITO TRIBUTÁRIO

2.2.1 O conflito: perspectivas de um conceito

A determinação de um conceito para o intérprete do direito não deve apresentar apenas a apreensão de um fenômeno, mas deve lhe dar os elementos distintivos entre suas subespécies, de forma a tornar possível não somente uma desejável precisão terminológica, assim como permitir que aspectos secundários sejam devidamente separados do objeto de estudo⁹⁶. O conceito de conflito, assim, deverá ser capaz de apontar predicados que possibilitem estabelecer as diferenças entre controvérsia, disputa, contraposições de interesse ou desajuste intersubjetivo.

Os conflitos decorrem naturalmente dos diferentes desejos, vontades e frustrações de cada pessoa. Ocorrem cotidianamente na vida das pessoas e originam-se da própria convivência do ser humano em sociedade. Afinal, cada pessoa tem seus interesses, objetivos, formas de agir e pensar e, ao conviverem, essas diferenças são trazidas à baila.

Segundo Petrônio Calmom, a existência da norma jurídica e o contrato social não são suficientes para a pacificação social, haja vista que nem sempre seu cumprimento é verificado espontaneamente. Ocorre que, muitas vezes, um sujeito, que se atribui a titularidade de um direito, entende estar agindo de acordo com a ordem jurídica e se dispõe a agir segundo esse direito. Dessa forma, podem ocorrer duas situações: o exercício desse direito sem que algo ou alguém o impeça ou o não-exercício deste direito por causa de obstáculos que são postos à pretensão, gerando insatisfação. Tais obstáculos podem advir da resistência de outrem ou da própria regulação jurídica, quando esta proíbe a sua satisfação voluntária – aí se vislumbra o conflito⁹⁷.

⁹⁵ 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 (org). **Transação e arbitragem no âmbito tributário**: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso. Belo Horizonte: Fórum, 2008. Fls. 43- 88. p. 78.

⁹⁶ Sobre o tema de conceitos, conferir LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. Tradução de José Lamego. 6ª ed., Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2012.

⁹⁷ CALMON, Petrônio. **Fundamentos da mediação e da Conciliação**. São Paulo: Forense, 2007, p. 21/22.

Segundo Douglas Yarn, o conflito pode ser definido como um processo ou estado em que duas ou mais pessoas divergem em razão de metas, interesses ou objetivos individuais percebidos como mutuamente incompatíveis⁹⁸. Em semelhante perspectiva, Carnelutti⁹⁹ afirma que o conflito de interesses consiste na sua incompatibilidade, no sentido de que a satisfação da necessidade a que corresponde um dos interesses, exclui ou pelo menos limita a satisfação do outro – há uma pretensão resistida.

O conflito resulta da percepção da divergência de interesses, é um fato pessoal, psicológico e social, que deságua no direito apenas por opção política da organização social, variando essa intervenção do Estado, de acordo com a variedade dos demais fatores históricos, políticos e geográficos. E tendem a aumentar em número em face da evolução da complexidade das relações humanas.

Como aponta Patrícia Therezinha de Toledo¹⁰⁰, não há unanimidade em relação à definição do que seria conflito, sendo este termo utilizado ao lado de expressões como controvérsia, medida conflitiva e reclamação¹⁰¹. No entanto, há como se observar que se diferenciam, sendo que o conflito é uma situação de discrepância entre partes de uma relação, cuja intensidade é variável e pode se mostrar latente ou se ter exteriorizado. A controvérsia, por sua vez, seria um conflito externamente manifestado, enquanto as medidas conflitivas seriam quaisquer recursos utilizados pelas partes que estão em litígio direto e incluem a promessa, ameaça e simulação.

Convém ressaltar que o conceito de conflito sociológico não se confunde com o de conflito jurídico. Segundo Liebman, só pode conceituar os processos efetivamente propostos e das lides que forem realmente levadas perante os juízes, e na exata medida em que o forem. O objeto do processo não seria o conflito de interesses em sua simples e natural realidade. Somente em face do pedido do autor poderia o juiz intervir, examinar e julgar, de acordo com a lei, se o pedido estaria condizente com o ordenamento jurídico, concedendo a procedência ou negando a consequência da providência requisitada. A lei, assim, dá ao autor a liberdade, a iniciativa e a responsabilidade da escolha no modo de resolver a controvérsia, exigindo dele a

⁹⁸ YARN, Douglas H. **Dictionary of conflict resolution**. São Francisco: ed. JosseyBass, 1999, p113.

⁹⁹ CARNELUTTI, Francesco. **Instituciones del proceso civil**. Tradução Santiago SantisMelendo. V I. Buenos Aires: Ediciones Jurídicas Europa-America. 1959, P. 25.

¹⁰⁰ TOLEDO, Patrícia Therezinha de. **Solução Extrajudicial de Conflitos do Trabalho**. – Brasil, Espanha e Itália, São Paulo, LTr, 2006, p 4.

¹⁰¹ LEVY, Maurício Rodrigo Tavares. **Mediação de conflitos trabalhistas e promoção de direitos humanos**, 2009. 143 f. Dissertação (Mestrado). Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009, p 13.

indicação da forma concreta e determinada de tutela que persegue no bojo da ação. Ao juiz compete apenas decidir se a solução proposta estaria conforme ou não ao direito vigente¹⁰².

Na outra perspectiva, o conflito é definido como parte normal da interação humana, podendo ser construtivo. Conforme Marinés Suares, o conflito seria um processo interrelacional, que se daria entre duas ou mais partes, no qual predominam as relações antagônicas entre as mesmas através de suas ações, pensamentos e afetos ou discursos (agressivos ou não). O conflito, assim, é este processo complexo, dificilmente abarcado dentro de uma única definição¹⁰³.

De acordo com o Manual de Teorias Básicas de Análisis y Resolución de Conflictos, o conflito é uma dissonância, supostamente incompatível, entre entes sociais ou partes independentes, sobre a distribuição de recursos materiais ou simbólicos e na qual as partes atuam baseando-se em percepções mútuas de que seus objetivos são incompatíveis ou contraditórios¹⁰⁴. A OEA-PROPAZ proferiu uma definição de conflito em que se faz referência a várias dimensões do conflito, sendo o conflito uma luta expressada entre duas ou mais pessoas que dependem entre si e que, na busca de satisfazer seus interesses e necessidades, encontram-se com recursos escassos ou que parecerem escassos e metas contrapostas ou que obstaculizam entre si¹⁰⁵.

Os conflitos, assim, caracterizam-se diante da análise de três planos: objetivo, comportamental e anímico ou motivacional. No plano objetivo, observa-se um problema alocativo incidente sobre bens escassos ou encargos tidos como necessários, sejam os bens e os encargos de natureza material ou imaterial. No plano comportamental, observa-se a contraposição no vetor de conduta entre dois sujeitos de forma consciente ou inconsciente, intencional ou não. Já no último plano, têm-se os sujeitos portadores de percepções diferentes sobre como tratar o problema alocativo, como função de valores de justiça, de forma que cada um possui sua opinião a respeito da justeza de sua reivindicação¹⁰⁶.

¹⁰² LIEBMAN, Enrico Tullio. **O despacho saneador e o julgamento do mérito**. Revista dos Tribunais, vol 767, ano 88, set. 1999, p 744-745.

¹⁰³ SUARES, Marinés. **Mediación: conducción de disputas, comunicación y técnicas**. Buenos aires: Paidós, 2008, p 78-79.

¹⁰⁴ IGREJA CATÓLICA APOSTÓLICA ROMANA, ORGANIZAÇÃO DOS ESTADOS AMERICANOS. **Manual de Teorias Básicas de Análisis y Resolución de Conflictos: La inversión académica y La Práctica de la resolución de conflictos sociales: ampliando el campo**, Arglington: 8 al 21 de junio de 2008, VA, p 3.

¹⁰⁵ Neste conceito, observa-se os seguintes planos: dimensão comunicativa, dimensão sociológica, dimensão sócio-econômica, dimensão psicológica e dimensão sociointerativa. A OEA-PROFPAZ foi um programa desenvolvido na Organização dos Estados Americanos na Guatemala entre os anos de 1997 e 2003, cujo objetivo foi reforçar o processo de paz neste país, oferecendo ajuda técnica para o desenvolvimento de capacitação para a resolução pacífica de conflitos em diversos níveis da sociedade.

¹⁰⁶ ZAPAROLLI, Célia e FREITAS JUNIOR, Antônio Rodrigues de. **Mediação de Conflitos e Promoção da Cultura da Paz**. São Paulo: Ltr, 2006, p. 44-45. Vide também em FREITAS JÚNIOR, Antônio Rodrigues de .

Ao colocar que no plano objetivo o conflito traz um problema alocativo incidente sobre bens escassos ou encargos tidos como necessários, Zapparoli e Freitas¹⁰⁷ se referem à possibilidade de se atender simultaneamente às necessidades percebidas pelas partes no conflito. Ou seja, é necessário que as partes desejem um certo bem (ou encargo) que, sob a ótica destas partes, não poderá ser atribuído simultaneamente a ambos. Para que surja o conflito, a escassez¹⁰⁸ não precisa ser objetiva, de forma que mesmo que não haja uma real escassez do bem que se disputa, as partes consideram que há a referida escassez, dando azo ao conflito. Em outras palavras, a ausência total de determinado bem da vida impede a fruição generalizada no corpo social. O problema da escassez adquire contornos apreciáveis no exato momento em que se torna imperativo a adoção de um critério de distribuição destes bens diante de atores que estão imbuídos de expectativa legítima de obtê-los. Essas expectativas demonstram a percepção subjetiva de cada parte, indicando a forma com a qual vão se comportar para obter o referido bem – ultrapassando ou não a esfera do direito ou da expectativa do outra¹⁰⁹.

Sobre os demais planos, há que se ressaltar que o conflito traz vetores comportamentais diferentes, ou seja, as condutas das partes não são as mesmas, nem mesmo podem estar voltadas a um objetivo comum. Ademais, possuem sua percepção de justiça da reivindicação que fazem, resultando que cada uma entende que é justa a sua atitude reivindicatória. Assim, quanto a este último plano, refletem-se as diferenças entre as percepções dos valores de justiça que acompanham cada um dos atores envolvidos no conflito. São valores que decorrem da visão pessoal acerca do que seria entendido como justo e que influem na adoção de determinada postura num conflito de interesses¹¹⁰¹¹¹.

Apreciando o conceito e seus planos, torna-se relevante observar que os conflitos expressam a insatisfação dos atores sociais acerca de um ou de vários aspectos do convívio social, ocasionando uma perturbação na paz social. Há no conflito, portanto, uma incompatibilidade que exige decisão, surgindo a necessidade de solucioná-la para não se ter o

Conflitos de justiça e limites da mediação para a difusão a cultura da paz. In SALLES, Carlos A (Org). **As grandes transformações do processo civil brasileiro**. Homenagem ao Prof. Kazuo Watanabe. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 518.

¹⁰⁷ ZAPAROLLI, FREITAS JUNIOR, 2006, p. 46.

¹⁰⁸ Situações de escassez têm por característica a pequena oferta de determinados bens diante de um demanda claramente desproporcional, o que resultará, necessariamente, na incapacidade de obtenção do atendimento das expectativas de parte dos atores envolvidos.

¹⁰⁹ BASTAZINE, Cleber Alves. **Mediação em relações de trabalho**, 2012. 181 f. Dissertação (Mestrado). Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013, p 43.

¹¹⁰ Caso uma das partes envolvidas no conflito entenda que seu vetor comportamental não é justo, mas mesmo assim nele persista, caracteriza-se então uma situação de ilícito, demandando-se medidas judiciais apropriadas para a sua resolução.

¹¹¹ BASTAZINE, 2012, p 23.

rompimento da referida paz social¹¹². Sobre esses atores devem recair os meios de solução de conflito para a restauração da referida paz, administrando-se os conflitos que se apresentam nas relações entre os sujeitos. E é por poder restaurar essa paz social que os conflitos não devem ser vistos em sua totalidade como ruins, pois possuem um aspecto transformador, possuindo uma capacidade de modificação e representando uma oportunidade de desenvolvimento das relações entre os sujeitos de direito¹¹³.

Essa visão, inclusive, está pareada ao que Morton Deutsch¹¹⁴ denominou de processo construtivo. Estes seriam aqueles em razão dos quais as partes concluiriam a relação processual com um fortalecimento da relação social preexistente à disputa. Caracterizam-se, assim, pela capacidade de estimular as partes a desenvolver soluções criativas que permitam a compatibilização dos interesses aparentemente contrapostos, assim como pela capacidade das partes ou do condutor do processo a motivar todos os envolvidos para que prospectivamente resolvam as questões sem atribuição de culpa. Também se observa o desenvolvimento de condições que permitam a reformulação das questões diante de eventuais impasses e a disposição das partes ou do condutor do processo a abordar, além das questões juridicamente tuteladas, todas e quaisquer questões que estejam influenciando a relação (social) das partes. Em outros termos, partes quando em processos construtivos de resolução de disputas concluem tal relação processual com fortalecimento da relação social preexistente à disputa e, em regra, robustecimento do conhecimento mútuo e empatia.

Constata-se que, atualmente, em grande parte, o ordenamento jurídico processual, que se dirige predominantemente à pacificação social, organiza-se, segundo a ótica de Morton Deutsch, em torno de processos destrutivos¹¹⁵ lastreados, em regra, somente no direito positivo. As partes, quando buscam auxílio do Estado para solução de seus conflitos, frequentemente têm o conflito acentuado ante procedimentos que abstratamente se apresentam como brilhantes modelos de lógica jurídica-processual – contudo, no cotidiano, acabam por frequentemente se mostrar ineficientes na medida em que enfraquecem os relacionamentos sociais preexistentes entre as partes em conflito¹¹⁶.

¹¹² FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito**. São Paulo: Atlas, 2003, p.12

¹¹³ Nesse sentido BUSCH, Robert; FOLGER, Joseph P. **La promesa de mediación**. Buenos Aires: Ganica, 2006, P 129-131.

¹¹⁴ DEUTSCH, Morton. **The Resolution of conflict: constructive and destructive processes**. New Haven: Yale University Press, 1973, p 360.

¹¹⁵ O processo destrutivo se caracterizaria pelo enfraquecimento ou rompimento da relação social preexistente à disputa em razão da forma pela qual esta é conduzida. Em processos destrutivos há a tendência de o conflito se expandir ou tornar-se mais acentuado no desenvolvimento da relação processual

¹¹⁶ DEUTSCH, 1973, p. 351.

Torna-se claro que o conflito, em muitos casos, não pode ser resolvido por abstrata aplicação da técnica de subsunção. Ao examinar quais fatos encontram-se presentes para em seguida indicar o direito aplicável à espécie (subsunção) o operador do direito não pode mais deixar de fora o componente fundamental ao conflito e sua resolução: o sujeito. Dessa forma, somente com a aplicação dos métodos alternativos de solução de conflitos seria possível subverter-se a separação entre o conflito expressado na seara jurídica e o conflito real¹¹⁷, buscando uma administração dos conflitos e potencializando os resultados favoráveis para a sociedade.

2.2.2 Elementos do conflito tributário

Após compreender o que se trata de um conflito e quais elementos o compõem, convém observar quais características do conflito tributário. O conflito tributário que se busca estudar se estrutura a partir das relações que permeiam o Estado Democrático de Direito, tendo em vista que houve alterações significativas na estrutura da Administração Pública. A partir de tais alterações e tendo em vista a extrema complexidade das relações jurídico-tributárias, foram institucionalizadas formas de colaboração dos cidadãos na realização do interesse público na aplicação das normas tributárias, como é o caso do lançamento por homologação. Essa mudança trouxe consigo um forte aumento da litigiosidade, haja vista que o contribuinte aplica a legislação tributária observando seus interesses de pagar o mínimo possível. Enquanto isso, a Administração Tributária aplicará e interpretará a norma tributária com o intuito de arrecadar o máximo possível.

Numa economia como a brasileira, em que os meios de produção não estão nas mãos do Estado, os tributos, para além de simples método de pagamento pelos serviços públicos, são também o instrumento mais importante por meio do qual o sistema político põe em prática uma determinada concepção de justiça econômica ou distributiva. Não é possível desconhecer a existência de controvérsias nascidas da tentativa de se definir os direitos e deveres de um Estado Democrático de Direito em relação aos seus cidadãos, e em contra partida, os direitos e deveres desses cidadãos em relação ao Estado, e uns, em relação aos outros¹¹⁸.

¹¹⁷ SANTOS, Boaventura de Souza. **O discurso e o poder**. Porto Alegre: Fabris, 1988, p. 23.

¹¹⁸ MURPHY, Liam e NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade**. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

A Administração visa a proteger os interesses dos cidadãos com a sua atuação, enquanto os indivíduos satisfazem igualmente este interesse geral quando pagam os tributos. Essa é a relação existente entre o dever fundamental de pagar tributos e os direitos e garantias fundamentais demonstrada anteriormente, de forma que se observa uma confluência entre dever e direito¹¹⁹. No entanto, esse interesse próprio da Administração na arrecadação tributária muitas vezes não é reconhecido pelos contribuintes, embora previsto no ordenamento jurídico, levando ao conflito entre as partes. Conflito este que se dá quando há a utilização das leis pela Administração Tributária de forma a invadir o espaço reservado ao exercício dos direitos e liberdades dos cidadãos.

Atualmente a legislação brasileira utiliza-se largamente do lançamento por homologação para quase totalidade dos tributos, sem que haja um sistema de resolução de conflitos extrajudiciais para os casos de dúvidas de interpretação da legislação tributária. Essa mudança trouxe um aumento da litigiosidade entre a Administração Tributária e os contribuintes, posto que estes buscarão aplicar a legislação tributária de acordo com seus interesses, com o fim de pagar o mínimo possível. Por outro lado, a Administração Tributária interpretará e aplicará a lei de acordo com os seus interesses de arrecadar o máximo possível¹²⁰. Em razão da diferença de interesses e de interpretações da legislação tributária, aumentam-se as demandas, abarrotando-se os tribunais, levando à recuperação dos créditos tributários a ínfimas parcelas.

Além disso, como apontado em páginas anteriores, as atividades da Administração Pública para realização dos direitos e garantias fundamentais dos cidadãos não estão sendo satisfatórias, de forma que os cidadão se sentem repelidos a pagar os tributos devidamente. Nasce, portanto, a irresignação em pagar o tributo. Ademais, como visto, os contribuintes não o pagam em razão do desejo de acumular o maior montante de riqueza possível, desprovido de qualquer senso de dever ou responsabilidade social, bem como consideram a legislação tributária injusta e inconstitucional e muitas vezes não a entendem de forma clara e objetiva, levando a equívocos na interpretação das obrigações principais e acessórias.

A partir do momento em que se observa a atitude do contribuinte voltada ao inadimplemento do crédito tributário, vislumbra-se o conflito tributário. Neste caso, não se

¹¹⁹ CASALTA, 2009, p. 65.

¹²⁰ RODRIGUES, Tereza Cristina Tarragô Souza. **Alternativas consensuais de resolução de conflitos tributários no direito brasileiro**: perspectivas à luz do princípio da legalidade, 2009. 211 f. Tese de Doutorado. Faculdade de Direito, Universidade Federal de Pernambuco, 2009. p.33. Em mesmo sentido: CATARINO, João Ricardo e FILIPPO, Luciano Gomes. **A transação sobre questões de fato e sobre a interpretação das normas fiscais**: novas perspectivas para resolução de litígios. Disponível em <http://aqlfadvogados.com.br/docs/a_transacao_sobre_questoes_de_fato_e_sobre_a_interpretacao_das_normas_fiscais.pdf> Acesso em 10 de jan 2016.

observam as intenções e os aspectos internos do contribuinte, mas como ele exterioriza sua pretensão em não realizar o pagamento do referido crédito fazendário. Vislumbra-se, portanto, uma controvérsia na relação jurídica tributária, tendo em vista que as medidas conflitivas se observariam com os recursos utilizados pelo sujeito passivo para se desviar do dever de adimplemento do crédito tributário, bem como com os recursos utilizados pelo sujeito ativo para receber o montante devido, como as medidas exacionais. O conflito tributário, portanto, ocorre em face dos interesses antagônicos entre a Administração Tributária, em arrecadar mais, e o administrado, em pagar o mínimo possível. Ademais, pelo fato de as normas tributárias serem complexas e não muito claras, pode haver uma diversidade de interpretações, de forma que há dificuldades em se determinar todas as circunstâncias que podem ocorrer num fato concreto. Em outras palavras, o legislador outorga à Administração Tributária usar conceitos que possuem uma margem relativamente ampla de atuação.

Também há que se considerar a utilização de presunções por parte da Administração Tributária como causa de fonte habitual de conflitos. Neste caso particular, há dúvidas quanto à própria existência da obrigação tributária, seu nascimento, magnitude e valoração. Nesta seara das presunções, ainda há que se ressaltar que há alguns conceitos postos na legislação tributária em que dão lugar à incerteza, gozando a Administração Tributária de uma liberdade para quantificar e valorar o fato e seus efeitos tributários¹²¹.

Dessa forma, o conflito tributário se demonstra pela observação de que os direitos da Administração Tributária e os direitos dos contribuintes são incompatíveis entre si. Em outras palavras, o interesse do Fisco em arrecadar tributos impõe obrigações como as de fiscalizar, de identificar as situações definidas pela legislação tributária como objeto da incidência dos tributos, promovendo os respectivos lançamentos, punir os infratores da legislação tributária, dentre outros. Tais obrigações, ao serem cumpridas, podem entrar em colisão com outras germinadas pelo direito que os contribuintes possuem de terem os tributos exigidos de acordo com a lei, como a obrigação de defesa da propriedade, de proteção ao livre exercício da atividade econômica, de proteção ao mínimo existencial, de exigir a realização dos direitos sociais, dentre outros¹²². O choque de interesses entre o Fisco e os contribuintes, portanto, é corrente e efetivo, demonstrando pelo grande número de litígios em que se discutem a cobrança do crédito tributário na esfera administrativa e judicial.

¹²¹ LAPATZA, José Juan Ferreiro. Solución convencional de conflictos en materia tributaria, *In Revista Argentina de Derecho Tributario*, nº 2, Buenos Aires: Universidad Austral, Facultad de Derecho, 2001, p. 339.

¹²² WALDRON, Jeremy. **Los derechos em conflicto**. In Estudios de filosofia y derecho. Colômbia: Universidad de Colômbia, 2006, p 41.

Os conflitos tributários, assim podem ser destrinchados em três planos: objetivo, comportamental e anímico ou motivacional. No plano objetivo, observa-se um problema alocativo incidente sobre bens escassos ou encargos tidos como necessários, sejam os bens e os encargos de natureza material ou imaterial; ou seja, a pecúnia necessária ao adimplemento do tributo pelo sujeito passivo encontra-se escassa por diversos motivos (crise financeira, desemprego, falência da empresa). No plano comportamental, observa-se a contraposição no vetor de conduta entre dois sujeitos de forma consciente ou inconsciente, intencional ou não, sendo demonstrado pelo interesse do sujeito passivo em pagar o mínimo possível, enquanto a Administração Tributária tem o interesse em arrecadar o máximo possível. Já no último plano, têm-se os sujeitos portadores de percepções diferentes sobre como tratar o problema alocativo, como função de valores de justiça, de forma que cada um possui sua opinião a respeito da justeza de sua reivindicação, traduzindo-se nas questões referentes à moralidade tributária dantes destacada por Klaus Tipke.

A sistemática do conflito tributário antevista faz crescer a necessidade de aplicação de meios que previnam ou solucionem o conflito de forma mais breve, principalmente em razão da utilização em massa do lançamento por homologação como método para a apuração do crédito tributário. Essa é a opinião de Ferreiro Laptaza, para o qual tais meios devem ser utilizados para evitar a disseminação de conflitos¹²³.

É óbvio que uma boa medida de prevenção ou impedimento de conflitos é a confecção de um ordenamento integrado por normas, mandamentos abstratos e gerais, que transmitam claramente ao cidadão, que deve cumpri-las, a atuação que dele se espera, de acordo com a ordem social desejada. Normas claras, compreensíveis, coerentes com o restante do ordenamento, fáceis de localizar e de interpretar quando se deseje sua aplicação a um caso concreto, e com a estabilidade necessárias para que possam ser assumidas e assimiladas por todos aqueles que devem acomodar a elas sua conduta. No entanto, essa realidade é uma utopia.

De fato, o Código Tributário Nacional a despeito de fazer constar a transação tributária como modalidade de extinção do crédito tributário, um meio alternativo, tal dispositivo fora alocado para a penumbra em face do preconceito da sua utilização no Direito Tributário. Mas, por ser este um universo de interesses antagônicos até porque o contribuinte consente, mas de modo algum não deseja o tributo, não haveria motivo por que a transação não pudesse ser usada para harmonizar esses interesses¹²⁴. Ela traz clareza a situações incertas, servindo como

¹²³ LAPATZA, 2001, p. 295.

¹²⁴ SANCHES, Saldanha. **Princípios do Contencioso Tributário**. Lisboa: Fragmentos, 1987, p. 33.

instrumento operador jus-científico da solidificação de situações concretas ou do conteúdo da lei aplicável. Ademais, ela permite que haja o adimplemento de crédito tributário por meio de concessões realizadas pelos sujeitos participantes da relação jurídica tributária, trazendo aos cofres públicos receita para satisfação dos direitos e garantias dos cidadãos.

Emerge também, a partir da análise do alto número de litígios envolvendo a matéria tributária, a relevância de se verificar as possibilidades para a introdução, junto ao sistema de lançamento por homologação, dos imprescindíveis mecanismos de colaboração e transação para chegar a um acordo entre a Administração Tributária e sujeito passivo quanto à interpretação e valoração da lei. No entanto, as propostas de aplicação dos meios alternativos de solução de conflitos, tais como mediação, conciliação ou arbitragem, ainda causam certa perplexidade na doutrina tributária brasileira e permanecem carentes de tratamento por parte desta.

É necessário que haja meios de solução dos conflitos tributários que tragam respostas rápidas, demonstrando uma maior colaboração do contribuinte nas atividades da Administração Tributária em face da visão mais formal de confronto. É essa participação mais ativa do cidadão que permite a consolidação do Estado Democrático de Direito, haja vista que a Administração passa a ser mais um instrumento de realização dos seus direitos do que mero ator de imposição de ordens e penalidades.

2.3. O OBJETO DO CONFLITO TRIBUTÁRIO: O CRÉDITO TRIBUTÁRIO

2.3.1 A obrigação tributária principal e o nascimento do crédito tributário

Os primórdios da doutrina da obrigação tributária estão nos estudos da obrigação no âmbito do direito privado. Segundo Clovis Beviláqua, a obrigação corresponde à relação transitória de direito, que constrange o sujeito a dar, fazer ou não fazer alguma coisa economicamente apreciável, em proveito de alguém, que por outrem juridicamente relacionado, ou em virtude da lei, adquiriu o direito de exigir a ação ou omissão¹²⁵. Observa-se que a obrigação possui caráter transitório, pois já nasce com a finalidade de se extinguir depois de alcançado o seu objetivo. Em outras palavras, recebendo o credor o que lhe é devido, seja por pagamento espontâneo, seja por execução forçada, nenhum direito mais tem.

¹²⁵ BEVILAQUA, Clovis. **Código civil dos Estados Unidos do Brasil Comentado**. V. IV. Rio de Janeiro: Paulo de Azevedo Ltda., 1950, p 6.

Além de ser transitória, apresenta José Souto Maior Borges a identificação da doutrina civilista no que pertence a uma segunda característica: a patrimonialidade. A obrigação é o ser patrimonial, de forma que a patrimonialidade é uma característica essencial da obrigação¹²⁶. Em verdade, para Souto Maior Borges, a obrigação não é uma categoria lógico-jurídica, mas jurídico positiva, construção de direito posto, de forma que compete ao direito positivo definir os requisitos necessários para a identificação de um dever jurídico qualquer como sendo um dever obrigacional. Em outras palavras, a obrigação é definida, em todos os seus elementos e contornos, pelo direito positivo. Assim, não há atributos essenciais da obrigação, sendo os seus atributos apenas os que estiverem contemplados pela norma construída como obrigacional¹²⁷.

Segundo Paulo de Barros Carvalho, obrigação é sinônimo de relação jurídica de índole economicamente apreciável, sendo um vocábulo abstrato, que surge pela imputação normativa, e consoante o qual uma pessoa, chamada de sujeito ativo, credor ou pretensor, tem o direito subjetivo de exigir de outra, denominada de sujeito passivo ou devedor, o cumprimento da prestação de cunho patrimonial¹²⁸. Há, então, dois sujeitos de direitos que se relacionam por um vínculo jurídico que determina que um é sujeito passivo e o outro é sujeito ativo.

Conforme Bernardo Ribeiro de Moraes, a obrigação tributária se apresenta com características do que se tem como concepção de obrigação no direito, sendo esta um vínculo jurídico entre o credor e o devedor, restringindo-se a uma categoria de relações jurídicas (relações de crédito) e ao fenômeno no seu todo (relação que une sujeito ativo ao sujeito passivo, com o respectivo objeto). No entanto, esta concepção pode ter especialidades ou excepcionalidades nos diversos ramos jurídicos em que se integra, ramos esses ditos autônomos. No caso da obrigação no direito tributário, o conceito de obrigação formulado pelo direito civil lhe é muito útil e imprescindível, haja vista que a essência da estrutura da obrigação é única, não devendo possuir elementos característicos em cada ramo específico do direito. Conclui o autor que o conceito de obrigação é único, aplicável tanto para o direito privado como para o direito tributário¹²⁹.

¹²⁶ BORGES, José Souto Maior. Premissas para estudo da obrigação tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n 20, maio, 1997, p 57 – 64, p. 59.

¹²⁷ BORGES, José Souto Maior. **Obrigação tributária** – uma introdução metodológica. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 38.

¹²⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 19ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 319-320.

¹²⁹ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: forense, 1984, p 508-509.

Sobre o conteúdo da obrigação tributária, Alfredo Augusto Becker afirma que a prestação possuirá conteúdo de ato positivo ou ato negativo do sujeito passivo na relação jurídica. Isto porque a relação jurídica é sempre pessoal, o conteúdo da prestação nunca é o bem, mas um fazer ou não fazer do sujeito passivo e referente àquele bem. Se o fazer ou o não fazer se refere a entregar ou não entregar um bem já existente, costuma-se dizer que a prestação é dar ou não dar¹³⁰.

Sempre que houver uma pretensão como conteúdo do poder do sujeito passivo se falará numa obrigação: o sujeito passivo está obrigado a uma certa conduta, mediante a qual o sujeito ativo vê realizado o seu interesse. Não se trata de mera potestade, posto que não se esgote num correlato estado de sujeição; as relações jurídicas tributárias apresentam conteúdo obrigacional, de forma que o objeto imediato é dado pelo comportamento do sujeito passivo que é apto a satisfazer o interesse do sujeito ativo, caracterizando-se a prestação de conteúdo patrimonial ou de fazer. Além do crédito, há o poder de obter coercitivamente a satisfação de seu crédito, de forma que o sujeito ativo não mais se encontra em pé de igualdade com o devedor, estando o patrimônio deste como garantia. Distinguem-se, assim, duas finalidades sucessivas: o dever de prestação que deve ser cumprido espontaneamente e a sujeição do devedor, na ordem patrimonial ou de fazer, ao poder coercitivo do credor¹³¹.

Ao vínculo jurídico que obriga o contribuinte a prestar algo ao fisco, dá-se o nome de obrigações tributárias, que se inscrevem entre as obrigações *ex lege*. Ou seja, é a lei que estabelece a obrigação para o indivíduo, em face de seu comportamento, independentemente de manifestação volitiva para que ele se vincule à outra pessoa. A obrigação tributária estabelece o fato jurídico que torna os sujeitos obrigados, sem declaração de vontade, sendo a lei a geradora da obrigação¹³². Assim, ocorrendo o fato gerador descrito na norma tributária no mundo fenomênico, nasce a obrigação tributária. Segundo Hugo de Brito Machado, a relação tributária surge da ocorrência de um fato previsto numa norma capaz de produzir esse efeito. Ocorrido o fato gerador ou fato imponível, nasce a relação tributária, que compreende o dever de alguém e o direito do Estado – tais direitos e deveres são consequência da incidência da norma e não da vontade de celebração de contratos¹³³.

Ao se tratar de obrigações tributárias, Alberto Nogueira, citando Rubens Gomes de Souza, leciona que:

¹³⁰ BECKER, 1963, p. 314.

¹³¹ LEÃES, 1971, p. 42.

¹³² BEVILAQUA, 1950, p. 7;

¹³³ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 26ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 113.

obrigação tributária é o poder jurídico por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir de um particular (sujeito passivo) uma prestação positiva ou negativa (objeto da obrigação) nas condições definidas pela lei tributária (causa da obrigação)¹³⁴.

Dessa forma, a obrigação tributária pode ser vestir numa determinação de dar ou de fazer, proveniente da ocorrência de uma situação descrita em lei. Está posto no próprio Código Tributário Nacional, no artigo 113, caput e seus parágrafos, a definição de obrigação tributária e sua classificação em principal e acessória¹³⁵. No campo do direito positivo, no que pertine à obrigação tributária, esta pode ser principal ou acessória decorrendo esta sempre da primeira. Em face do princípio da legalidade, a obrigação principal advém, sempre, da lei em sentido lato, e a acessória somente da legislação tributária¹³⁶.

No que tange à obrigação de fazer, esta se coaduna com as obrigações acessórias, que não possuem o conteúdo patrimonial, destoando-se da característica da patrimonialidade apresentada pela doutrina civilista¹³⁷. No dizer de Renato Alessi, a obrigação acessória é um dever administrativo que instrumento a obrigação tributária propriamente dita¹³⁸. Ou seja, veste-se como obrigação tributária instrumental *ex lege*, haja vista que fora construída pelo

¹³⁴ NOGUEIRA, Alberto. **Os limites da legalidade tributária no Estado Democrático de Direito**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 10. No mesmo sentido, Ruy Barbosa Nogueira assevera que a obrigação tributária é uma relação de Direito Público prevista na lei descritiva do fato pela qual o Fisco (sujeito ativo) pode exigir do contribuinte (sujeito passivo) uma prestação (objeto). In NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 141.

¹³⁵ Segundo o artigo 113 do Código Tributário Nacional, *a obrigação tributária é principal ou acessória. § 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. § 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.* (In BRASIL, **Lei 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõem sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Código tributário nacional, código de processo civil, constituição federal e legislação tributária e processual tributária. CARRAZA, Roque Antonio (organizador), 4ª ed. rev., ampl., e atual. São Paulo, SP: Editora Revista dos Tribunais, 2013)

Segundo José Souto Maior Borges, a obrigação principal é subsistente por si mesma numa relação jurídica, enquanto a obrigação acessória só subsiste para completar a principal ou, em determinadas circunstâncias, substitui-las. Tal obrigação acessória, no Direito Tributário, não corresponde a um fazer em si mesma, se não um assecuratório do cumprimento da obrigação principal ou de controle da observância dos pressupostos para o desfrute da imunidade ou da isenção. Isto porque a obrigação acessória consiste num facere preordenado a um dare na sistemática do Código Tributário Nacional, destoando-se das obrigações de fazer. In BORGES, 1999, p. 45.

¹³⁶ FIGUEIREDO, Paulo Henrique. **A transação tributária como expressão dos direitos do cidadão**. Recife: Bagaço, 2004, p. 82

¹³⁷ Para Souto Maior Borges, não basta afirmar que toda obrigação possui caráter patrimonial, pelo menos não no Direito Tributário, de forma que não caberia esse enunciado universal. (In José Souto Maior. Premissas para estudo da obrigação tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n 20, maio, 1997, p 57 – 64, p. 64.)

¹³⁸ ALESSI, Renato. **Intituzioni de Diritto tributario**. Turin, UTET, 1965, p 3/4.

direito posto, conceituada no Código Tributário Nacional no artigo 113, §2º e exigida quando ocorrido o fato previsto na norma tributária¹³⁹.

Diferentemente da obrigação acessória é a obrigação tributária principal, que se ocupa da relação crédito-débito de natureza patrimonial. O débito do tributo surge no momento em que se verifica o pressuposto de fato no qual a lei baseia o nascimento do débito, nascendo a obrigação tributária. A norma, então, é vista como fonte direta da obrigação tributária, posto que esta se inscreve como obrigação *ex lege*, ou seja estabelece as consequências jurídicas dos atos praticados¹⁴⁰. A obrigação surge no momento em que se verifica o pressuposto de fato previsto na lei como gerador da relação obrigacional, ensejando, em posições contrapostas, um direito (subjeto) de crédito para o sujeito ativo e uma obrigação para o sujeito passivo¹⁴¹.

Na relação obrigacional tributária principal existem dois sujeitos, a saber, o sujeito ativo, o credor, que é sempre uma pessoa jurídica de Direito Público competente para arrecadar o tributo, conforme comando expresso, a exemplo do artigo 119 do Código Tributário Nacional. Sendo o outro, sujeito passivo, necessariamente o contribuinte ou responsável, conforme mandamento dos artigos 121 e seguintes do mesmo diploma normativo, a ser identificado pelo lançamento tributário. Tal mandamento ao sujeito passivo advém do fato de que um habitante tem deveres para com seu país, consubstanciando estes na obrigação de prover o Estado de meios financeiros para patrocinar os direitos e necessidades dos indivíduos¹⁴².

Ademais, a obrigação tributária possui caráter lícito, de forma que o contribuinte se torna devedor do tributo quando se verifica o fato jurídico descrito na lei como hipótese de incidência tributária¹⁴³. Mais uma característica da obrigação tributária que a diferencia do regime jurídico de direito privado é o seu eminente caráter patrimonial da prestação, definida *ex lege*, nos termos do artigo 3º do Código Tributário Nacional¹⁴⁴, coadunando-se com a posição de que a obrigação tributária é uma construção de direito posto. Ou seja, o conceito

¹³⁹ BORGES, 1997, p. 59.

¹⁴⁰ SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Natureza jurídica da obrigação tributária. . **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n 152, maio,2008, p 55 – 76, p 56.

¹⁴¹ LEÃES, 1971, p. 46.

¹⁴² Por esta razão, Ricardo Lobo Torres sentencia: “o tributo é o preço da liberdade” In TORRES,2006, p. 63. Aliomar Baleeiro, ao discorrer sobre a obrigação tributaria, leciona que a obrigação tributaria constitui o núcleo do Direito Tributário, como direito obrigacional. Por outras palavras, a obrigação tributaria não contém elementos seguramente característicos ou específicos, que a distingam em substancias das obrigações jurídicas de outras naturezas. Todavia, já se tem sustentado que a substituição do sujeito passivo, na obrigação tributaria, apresenta-se como figura típica do Direito Fiscal. In BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 10ªed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p.449.

¹⁴³ COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito civil** 2ª ed, V. 2. São Paulo: Saraiva, 2005, p 18.

¹⁴⁴ CARVALHO, 2007, p. 320.

de tributo previsto no artigo mencionado designa um dever jurídico de uma pessoa representativo da prestação que lhe incumbe numa relação jurídica obrigacional, na qual o titular do direito subjetivo a exigir o seu cumprimento é sempre numa corporação de direito público. Consiste essa obrigação, portanto, no direito de o Estado pretender de uma pessoa a prestação chamada de tributo: o elemento crédito-débito se traduz na obrigação, estabelecida por lei, de dar quantum do tributo ao fisco, enquanto o elemento referente à garantia se pauta no poder de o exator agir sobre os bens do devedor, mobilizando as forças cogentes do Estado no sentido de assegurar o cumprimento da obrigação¹⁴⁵. A prestação referida se manifesta em moeda, instrumento indicado pela corporação de direito público como sendo capaz de liberar o sujeito passivo e de lhe facilitar as operações¹⁴⁶.

Assim, tem-se como obrigação tributária principal a obrigação proveniente da relação jurídica, instituída em lei, que tem por sujeito ativo uma pessoa jurídica política e como sujeito passivo aquele que tem o dever de cumprir a prestação, cujo objeto é o pagamento de prestação pecuniária compulsória, em moeda, que não constitua sanção de ato ilícito. A obrigação tributária principal, portanto, advém da relação jurídica, o vínculo abstrato que surge por imposição da lei, pelo qual uma pessoa – sujeito ativo – tem o direito subjetivo de exigir de outra – sujeito passivo – o cumprimento de uma obrigação de cunho patrimonial.

Em razão da hipótese de incidência da norma tributária, em decorrência do fato gerador, a obrigação tributária principal nasce. Porém, para que a obrigação de cunho obrigatório se transforme em crédito tributário e o Estado perceba aquela pecúnia se faz necessário o lançamento do tributo, formando, assim, em sua plenitude, a relação jurídica obrigacional entre o sujeito ativo e o passivo¹⁴⁷. Em outras palavras, pode-se afirmar que em decorrência de um fato de interesse tributário, cuja hipótese é prevista em comando legal, nasce um dever de um sujeito passivo (contribuinte) para com um sujeito ativo (fisco),

¹⁴⁵ CARVALHO, 2007, p. 44.

¹⁴⁶ BRITO, Edvaldo. O conceito atual de tributo. In **Revista dos mestrandos em direito econômico da UFBA**. Salvador, n. 1, jan/jun 1991, p 27 – 33, p 31. Ainda sobre o conceito de tributo, Edvaldo Brito afirma que a *Constituição do Brasil estabeleceu que o nosso Estado é democrático de direito e tem, dentre os seus fundamentos, a cidadania, a dignidade de pessoa humana e os valores sociais do trabalhador e da livre iniciativa. Isto significa que o conceito de tributo há de confirma-los, daí que sistematicamente, as disposições constitucionais, que pressupõem a nucleação de uma prestação com natureza tributária, tomam no corpo da lei maior a forma de princípios-garantia toda vez que nele forem inseridas com evidente grau de de abstração, visando instituir para o particular uma garantia a cujo respeito vinculam-se todos os entes políticos e administrativos do Estado e, por isso, constituem prerrogativas das pessoas na categoria dos direitos subjetivos públicos e, por isso, oponíveis erga omnes, invocáveis, pois, perante e contra o legislador, o juiz ou a autoridade administrativa estreitamente vinculados na sua aplicação. Tais princípios constituem o Estatuto do Contribuinte.* (In **Revista dos mestrandos em direito econômico da UFBA**. Salvador, n. 1, jan/jun 1991, p 27 – 33, p. 32).

¹⁴⁷ FIGUEIREDO, 2004, p. 88.

contudo a relação obrigacional só se transforma em crédito tributário após ser gerado pelo lançamento do tributo¹⁴⁸.

A obrigação tributária, concebida como obrigação condicional, começa a existir desde o momento em que tem lugar o fato gerador, previsto em lei, mas só se aperfeiçoa ao ensejo do evento condicionante, o lançamento tributário, que desencadeia os seus efeitos típicos. O ato de lançamento, segundo Alfredo Augusto Becker, acrescenta a exigibilidade ao conteúdo jurídico da preexistente relação jurídica tributária que nascera com conteúdo mínimo: direito e correlativo dever¹⁴⁹. Com efeito, a obrigação *ex lege*, como a tributária, não se constitui pelos interessados, sendo a norma jurídica que subordina a eficácia da obrigação à verificação do acontecimento futuro. Os efeitos típicos da obrigação tributária se desencadearão mediante a realização de um evento condicionante representado pelo lançamento tributário¹⁵⁰.

Lançamento, segundo Sérgio Pinto Martins, é um procedimento administrativo vinculado, pelo qual o agente fiscal vai verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, verificar o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo, propondo, se for o caso a aplicação da penalidade cabível¹⁵¹. A atividade de lançamento é uma sucessão de formalidades – atos jurídicos e operações burocráticas- que são realizadas pela Administração Tributária para fins de determinar a certeza e a liquidez do crédito tributário existente com a ocorrência do fato gerador, a fim de tornar esse crédito exigível, processando-se através da investigação de todas as circunstâncias que se constituem na condição determinante para a cobrança desse crédito e cumprimento do dever jurídico¹⁵²¹⁵³.

Evaldo Brito, por sua vez, afirma que o lançamento tributário não corresponde ao procedimento administrativo que faz nascer e constituir o crédito na sua concepção mais comum, posto que a expressão “constituir”, em verdade, significa que a autoridade administrativa objetiva a certeza e liquidez do crédito, tendo a função de promover a sua exigibilidade. Continua o autor afirmando que há o crédito devidamente constituído e o crédito definitivamente constituído¹⁵⁴. O primeiro se configura quando a autoridade

¹⁴⁸ CARDOSO, 2014, p. 90.

¹⁴⁹ BECKER, 1963, p. 327.

¹⁵⁰ LEÃES, 1971, p. 51.

¹⁵¹ MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Atlas, 2002, p. 175

¹⁵² BRITO, Edvaldo. **Direito tributário e constituição**: estudos e pareceres. 1ª ed. São Paulo: Atlas, 2016, p. 113-114.

¹⁵³ Contrários à posição de que o lançamento tributário constitui um procedimento são os autores: Amílcar de Araújo Falcão, Geraldo Ataliba, Paulo de Barros Carvalho, José Souto Maior Borges, Fábio Fanucchi, Gilberto de Ulhoa Canto e Alberto Xavier.

¹⁵⁴ Segundo Edvaldo Brito, somente há concluído o procedimento de lançamento quando crédito tributário está definitivamente constituído, o que somente acontece quando se torna inalterável pelo encerramento do tempo útil

administrativa percorre todo o iter legal descrito no artigo 142 do Código Tributário Nacional, enquanto o segundo se observa quando se encerra o tempo útil para qualquer dar três providências estipuladas no artigo 145 do mesmo diploma normativo. Dessa forma, crédito devidamente constituído nem sempre está em definitivo, vez que aquele traduz a regularidade da constituição e este, a inalterabilidade da constituição¹⁵⁵.

Diferentemente da posição de Sérgio Pinto Martins e Edvaldo Brito opina Paulo de Barros Carvalho, para o qual a obrigação tributária é constituída como norma individualizada no sistema jurídico após a realização do lançamento, ou por ato de formalização do particular. Dessa forma, o fato entra no mundo do direito quando é feito lançamento, posto que se introduz no ordenamento uma relação jurídica e, concomitantemente, nascendo a obrigação tributária¹⁵⁶. Também nesse momento surgiria o crédito tributário, sendo este um dos elementos da norma individualizada advinda do lançamento tributário¹⁵⁷.

Malgrado a posição de Paulo de Barros Carvalho, o Código Tributário Nacional distingue crédito de obrigação tributária, como se ambos existissem separadamente: obrigação tributária seria constituída com o fato gerador e o crédito com o lançamento¹⁵⁸. Portanto, o crédito tributário advém da obrigação tributária lançada, por autoridade administrativa competente, em desfavor de um sujeito passivo, perfeitamente identificado e quantificado, no qual estão apresentados todos os elementos necessários à sua exigibilidade¹⁵⁹. O lançamento, assim, configura-se como condição legal de eficácia de todo e qualquer tributo, e, como tal, consiste num evento futuro e incerto, aposto extrinsecamente pela lei à hipótese de incidência

para qualquer providência permitida em lei para modificar o lançamento provisório, o seja, para modificar a fase oficiosa do processo administrativo fiscal na qual se formaliza devidamente o crédito. (*In* BRITO, Edvaldo.

Direito tributário e constituição: estudos e pareceres. 1ª ed. São Paulo: Atlas, 2016, p 100.) Diferentemente opina Zelma Denari, haja vista que este afirma que somente haveria termo final com a inscrição do crédito em dívida ativa, o que significa dizer que a constituição definitiva ocorre com essa inscrição e, portanto, também ela deveria ser realizada dentro do prazo decadencial, sob pena de caducidade. (*In* DENARI, Zelmo. Prescrição e decadência em direito tributário. **Revista da Procuradoria-Geral do Estado de São Paulo**. São Paulo, nº 7, dez 1975, p161-170).

¹⁵⁵ BRITO, Edvaldo. A constituição definitiva do crédito tributário e a prescrição. *In* **Cadernos de pesquisas tributárias nº 1**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1976, p 89-99, p 90-93. Entende Edvaldo Brito que o lançamento possui natureza declaratória, haja vista que a ocorrência do fato gerador faz surgir a obrigação tributária e o crédito tributário. O legislador denominou de constituição do crédito tributário a um procedimento administrativo de caráter exigível porque deste procedimento resulta a sua certeza e liquidez.

¹⁵⁶ CARVALHO, 2007, p 394.

¹⁵⁷ Contrário a essa posição, Edvaldo Brito contesta a posição de Paulo de Barros Carvalho pelos seguintes argumentos: uma vez ocorrido o fato jurídico tributário, surge o vínculo obrigacional e, obviamente, o direito de crédito, porém, o exercício desse direito fica dependendo do implemento dessa condição jurídica que é a efetivação do lançamento tributário, ainda que ele assuma a natureza de uma homologação, porque também, nesse caso, essa formalidade está sob condição, operando essa homologação como a atividade do sujeito ativo necessário a que possa exigir (cobrar) valor, porventura, sonogado. (*In* BRITO, Edvaldo. **Direito tributário e constituição:** estudos e pareceres. 1ª ed. São Paulo: Atlas, 2016, p 117.)

¹⁵⁸ Convém observar que o legislador muitas vezes emprega o termo crédito tributário para se referir à obrigação tributária.

¹⁵⁹ FIGUEIREDO, 2004, p 91.

nela prevista, como geradora da obrigação tributária. Nesse sentido, considera Fanucchi que a Administração Tributária não pode exigir o crédito sem antes constitui-lo, sem que antes promova a técnica da tipicidade, sem dissecar norma jurídica que descreve a figura do fato para identificar nela um fato efetivamente acontecido; lançamento é estritamente necessário¹⁶⁰.

Corroborar para esta posição Rubens Gomes de Souza ao entender que a obrigação de pagar o tributo se desenvolve em três etapas definidas. A primeira se moldaria na fase de soberania, de forma que desde que exista uma lei impondo um tributo, sempre que ocorra um fato ou situação nela definidos, a obrigação já existe em abstrato. Na segunda fase, ocorrendo na prática o fato ou situação previstos na lei, automaticamente surge a obrigação, embora falte individualizá-la. Na terceira fase, efetuado o lançamento, a obrigação se individualiza na pessoa do respectivo contribuinte e se formaliza o crédito tributário¹⁶¹.

O lançamento é definido no artigo 142 do Código Tributário Nacional¹⁶², que determina que tal atividade do administrador é vinculada. Observa-se que vinculados são os atos que permitem a ocorrência da formalização do lançamento, não sendo vinculado o produto do lançamento, qual seja, o crédito tributário. Dessa forma, como será visto mais adiante, a indisponibilidade que atingiria matéria de direito público seria relativa, posto que o que se vincula é o ato do lançamento e não o seu produto, o crédito tributário, passível, portanto, de transação.

O lançamento tributário, assim, é uma condição potestativa não arbitrária do credor. Isto porque não consiste, nem aberta nem simuladamente, em puro querer, mas configura um ato vinculado que põe em jogo interesses suscetíveis de contrabalançarem outros interesses existentes no próprio negócio. Ou seja, a atividade administrativa do lançamento é vinculada e obrigatória, como determina o artigo 142 do Código Tributário Nacional, não comportando a formulação de juízos discricionários, ainda que possa haver certa margem de discricção técnica¹⁶³. Os tributos são cobrados através de atos totalmente vinculados: uma vez ocorrido o fato do qual faz nascer a obrigação de pagar o tributo, a autoridade tem o dever de cobrá-lo nos exatos termos da lei.

¹⁶⁰ FANUCCHI, Fábio. **A decadência e a prescrição no direito tributário**. 3ª ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1976, p. 32.

¹⁶¹ SOUSA, Rubens Gomes. **Compêndio de Legislação Tributária**, 3ª ed, Rio de Janeiro: Financeiras, 1960, p 83.

¹⁶² Segundo o artigo 142, compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

¹⁶³ SOUSA, 1960, p 80.

Tendo em vista que o lançamento tributário se considera como ato vinculado do agente público, o seu efeito é constituir o crédito tributário a ser cobrado do sujeito passivo. Possui, assim, o poder de concentrar a prestação devida e identificar o sujeito passivo da relação jurídica tributária, constituindo-se como medida preliminar, extrajudicial, à execução da obrigação tributária em caso de seu inadimplemento. Como tal, o lançamento, feito pela administração, consubstancia-se no exercício do poder, ao qual corresponde a sujeição ou responsabilidade por parte do contribuinte devedor. A relação jurídica de lançamento é, portanto, uma relação de poder-sujeição, com dupla função: confirma a relação crédito-débito e dá ao credor um direito de controle sobre o patrimônio do devedor, a fim de que possa obter o cumprimento coercitivo da obrigação. Em outras palavras, o lançamento faz surgir a relação de exigibilidade, formalizando o crédito tributário, mas não corresponde ele à fonte genética da relação de crédito-débito, posto que esta nascera no momento em que se verificou o pressuposto de fato previsto em lei como gerador da obrigação tributária¹⁶⁴.

O crédito tributário corresponde ao direito do sujeito ativo de uma obrigação tributária de exigir do sujeito passivo o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária. Passa a existir quando se configura uma situação na realidade da vida descrita na norma tributária, tendo em vista que o Estado atua sobre a esfera jurídica do particular com prerrogativas provenientes da sua soberania. Ou seja, segundo Edvaldo Brito¹⁶⁵, *a relação abstrata que se concretiza quando há o implemento de uma condição de que a lei faz depender a eficácia do fato jurídico que fez nascer o crédito ou essa relação abstrata, transformando-o de existente em exigível*. Relação esta em que o direito do Estado se dá diante da obrigação tributária em *exigir do sujeito passivo o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária*, como aponta Sergio Pinto Martins¹⁶⁶. O lançamento tributário descreve, assim, a ocorrência do evento, que então é constituído em um fato jurídico tributário capaz de estabelecer a relação entre dois sujeitos, na qual o crédito é o direito subjetivo de o sujeito ativo exigir a prestação do tributo.

O crédito tributário possui regime jurídico diverso daquele adotado pelo legislador para a obrigação tributária, haja vista que esta nasce como efeito da subsunção da norma jurídica tributária ao fato ocorrido no mundo fenomênico¹⁶⁷. Pelo artigo 139 do Código Tributário Nacional, o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma

¹⁶⁴ LEÃES, 1971, p. 54.

¹⁶⁵ BRITO, 2016, p. 92.

¹⁶⁶ MARTINS, 2002, p. 57. No mesmo sentido, SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento tributário**. São Paulo: Max Limonad, 1999, p. 184.

¹⁶⁷ BRITO, Edvaldo. Composição extra-judicial de conflitos tributários. In PAULA JUNIOR, Aldo de. [et al.]. **Congresso Nacional de Estudos Tributários**. Direito Tributário e os conceitos de direito privado. São Paulo: Noeses, 2010, fls. 291-323.p 292.

natureza desta. Na relação que nasce com a ocorrência do fato gerador nem há que se falar num verdadeiro e próprio sujeito ativo, pois só impropriamente poderia chamá-lo de credor, assim como não há que se falar em direito ao crédito, mas em mera expectativa de um direito. Somente após o lançamento tributário caberia falar propriamente em credor, titular de um direito de crédito, pois só aí é que o sujeito ativo teria a faculdade de valer-se da sujeição do devedor para o fim de cumprimento da prestação devida.

Ainda sobre a distinção entre obrigação tributária e crédito tributário, o artigo 173 do Código Tributário Nacional determina as regras da decadência, afirmando que a Fazenda Pública tem o direito de constituir o crédito tributário no prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador. Ou seja, já há titularidade de um direito de crédito, mesmo antes de sua constituição; há obrigação tributária antes da concretização do crédito tributário. Essas diferenças também abrangem as formas de extinção: a extinção da obrigação não corresponde à extinção do crédito necessariamente, além de que a modificação dos efeitos deste, extensão e garantias ou privilégios não afetam a realidade da obrigação tributária¹⁶⁸. Por tais motivos, observa-se a vida própria do crédito tributário.

Após ser devidamente constituído, passa a ser exigível. O crédito existente se dá quando o tipo descrito pela hipótese legal do fato gerador é realizado pelo acontecimento por ela desenhado como sendo a origem da obrigação tributária. Exigível quando fora submetido à atividade administrativa vinculada do lançamento tributário, na qual se identificam a própria ocorrência do fato descrito na hipótese de incidência tributária, os sujeitos, o montante devido, o tempo e o lugar da ocorrência do referido fato¹⁶⁹. O lançamento tributário, assim, corresponde ao procedimento tendente a identificar os elementos descritos na hipótese do fato traçado pela norma jurídica tributária para fins de tornar o crédito tributário exigível¹⁷⁰. Em outros termos, liquida-se a obrigação tributária, pautada na legitimidade dos atos praticados pela Administração Pública.

Após a liquidação do crédito tributário, uma nova etapa se faz presente para que seja exigido no âmbito judicial, em caso de inadimplemento por parte do sujeito passivo: é necessário tornar o crédito tributário exequível. Segundo Edvaldo Brito, este *consiste no crédito exigível inscrito como dívida ativa, na repartição competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular*¹⁷¹.

¹⁶⁸ BRITO, 2010, p. 292.

¹⁶⁹ BRITO, 2010, p. 310.

¹⁷⁰ BRITO, 2016, p. 103.

¹⁷¹ BRITO, 2010, p. 310. Cf. BRITO, Edvaldo. **Direito tributário e constituição**: estudos e pareceres. 1ª ed. São Paulo: Atlas, 2016, p. 103.

O crédito tributário, portanto, torna-se exequível, quando, transformado em exigível, é objeto da resistência do sujeito passivo em cumprir a prestação, tal como liquidada e estipulada como definitiva pelo sujeito ativo.

Passível de transação tributária mesmo antes do lançamento será o crédito tributário. Isto porque desde a ocorrência do fato gerador nasce a obrigação tributária que dá ensejo à relação jurídica tributária. Esta possui como objeto o binômio crédito-dever, que se revela no crédito tributário a ser devidamente formalizado no lançamento tributário. A transação poderá se dar antes do lançamento, posto que também servirá para dirimir dúvidas em relação aos elementos da hipótese descritiva do fato que deu ensejo ao nascimento da obrigação tributária.

2.3.2 As formas de extinção do crédito tributário

Dispostas as linhas a respeito das características do crédito tributário, iniciando-se pelo seu nascimento e sua relação com a obrigação tributária, finalizando com a observação de suas qualidades quando exigível e exequível, convém delinear algumas considerações a respeito das formas de extinção do crédito tributário. Afinal, uma das formas de extinção do crédito tributário é a própria transação tributária a que se faz menção neste trabalho, que será aludida e destrinchada em linhas posteriores.

O artigo 156 do Código Tributário Nacional prescreve as formas de extinção do crédito tributário e da obrigação tributária simultaneamente. São formas que foram desenvolvidas pelos civilistas e foram incorporadas no Direito Tributário, moldando-lhes efeitos diversos¹⁷². Além disso, por se incorporarem a este ramo do Direito, devem obedecer ao critério da regulamentação por lei complementar, haja vista que o crédito tributário deve assim ser regulado. Por isso, a lista prevista no artigo 156 do Código Tributário Nacional é taxativa, não podendo ser incluída outra causa de extinção civilista neste quadro¹⁷³.

Como primeira hipótese de extinção da obrigação, encontra-se o pagamento. Este corresponde à entrega pelo devedor da soma pecuniária devida ao Estado, sendo disciplinado pelo Código Tributário Nacional nos artigos 157 ao 169.

A compensação, que aparece logo em seguida, ocorre no momento em que, havendo autorização legal, a Fazenda Pública e o contribuinte, reciprocamente credores e devedores, pela via da composição, procedem à liquidação dos débitos com os créditos que possuem¹⁷⁴. É

¹⁷² BALEEIRO, 1999, p. 539-540

¹⁷³ COSTA, Alcides Jorge. **Da extinção das obrigações tributárias**. São Paulo: Edusp, 1991, p. 259.

¹⁷⁴ FIGUEIREDO, 2004, p 98.

regulada nos artigos 170 e 170-A do referido código, havendo legislação esparsa sobre o tema.

Vulgarmente chamada de acordo, a transação tributaria se perfaz, com a permissão legal concedida ao credor, para avençar, com o sujeito passivo da obrigação tributaria, através de concessões mutuas, objetivando o deslinde do vinculo obrigacional existente entre ambos. Valendo ressaltar que a precondição deste instituto é a de ser implementado com autorização legal específica, objetivando encerrar litígios, respeitando-se os limites impostos ao poder publico¹⁷⁵. Ademais, trata-se de um acordo entre as partes, com acomodação das pretensões litigiosas com vistas à extinção do crédito tributário por um dos meios adotados no direito tributário e compatível com a espécie¹⁷⁶.

Na sequencia, apresenta-se a remissão, que é o perdão em decorrência de autorização legal, por parte do Estado, do débito do sujeito passivo. Está regulada no artigo 172 do Código Tributário Nacional.

A prescrição e a decadência são categorias moldadas pela lei tributária, sendo inválido e ineficaz um acordo sobre o tema. Nestas modalidades, o transcurso do tempo extingue o crédito tributário, visto que, o débito do sujeito passivo pode ser cobrado por um certo lapso temporal, transcorrendo este, o devedor não é mais obrigado a saldá-lo. São regulamentadas nos artigos 173 e 174¹⁷⁷.

A conversão do depósito em renda ocorre quando o sujeito passivo desiste ou perde um recurso contra a Fazenda Pública, sendo o valor que depositou, para discutir o débito tributário, revertido à Administração Pública¹⁷⁸.

O pagamento antecipado se dá quando o lançamento é procedido por homologação, assim o contribuinte calcula o montante do imposto devido e o recolhe antecipadamente aos cofres públicos¹⁷⁹.

A consignação em pagamento ocorre quando o contribuinte deposita em juízo o valor do tributo devido, em razão de alguma das hipóteses do artigo 164 do Código Tributário Nacional e o sujeito ativo recebe tal pecúnia¹⁸⁰.

Quanto às decisões administrativas irreformáveis, o contribuinte discutiu administrativamente o crédito tributário e a decisão lhe foi favorável, extinguindo-o. Na

¹⁷⁵ FIGUEIREDO, 2004, p 102.

¹⁷⁶ TORRES, Heleno Taveira. Transação, arbitragem e conciliação judicial como medidas alternativas para resolução de conflitos entre administração e contribuintes: simplificação e eficiência administrativa. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, n. 86, [200?], p 58.

¹⁷⁷ FIGUEIREDO, 2004, p 108.

¹⁷⁸ FIGUEIREDO, 2004, p 109.

¹⁷⁹ FIGUEIREDO, 2004, p 110.

¹⁸⁰ FIGUEIREDO, 2004, p 111.

mesma seara, as decisões judiciais favoráveis ao contribuinte passado em julgado também extinguem o crédito tributário.

Por fim, encontra-se a dação em pagamento. Por esta modalidade, o contribuinte dará em pagamento do tributo coisa diversa da que originalmente foi instituída. O fundamento de tal comando é encontrado na própria definição de tributo indicada no Código Tributário Nacional, que prevê a possibilidade de seu pagamento em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, no caso deste instituto em imóvel, sendo necessária autorização legal para ser efetivado¹⁸¹.

Postas as formas de extinção do crédito tributário e da obrigação tributária concomitantemente em *numerus clausulus* previstas no Código Tributário Nacional, observa-se que a transação tributária se encontra dentre as hipóteses. A questão que se perquire, no entanto, está em conformidade ao que seria passível de transação e quando seria possível a realização desta.

2.3.4 O crédito tributário transacionável

2.3.4.1 A supremacia do interesse público e indisponibilidade do bem público

O interesse público é o interesse de cada um dos membros da sociedade enquanto partícipe dessa sociedade. Tem para o Direito um sentido próprio e especial, embora não exista um conteúdo próprio para a expressão¹⁸². Muitas vezes, a expressão é utilizada como equivalente ao bem comum, interesse geral, interesse social, interesse da lei. Não raro, costuma ser caracterizada em oposição ao interesse individual, sendo considerado como o que pertence à generalidade das pessoas¹⁸³.

Segundo Alice Maria Gonzales Borges, o interesse público é um somatório de interesses individuais coincidentes em torno de um bem da vida que lhes significa um valor, proveito ou utilidade de ordem moral ou material, que cada pessoa deseja adquirir, conservar ou manter em sua própria esfera de valores. Esse interesse passa a ser público quando dele participam e compartilham um tal número de pessoas, componentes de uma comunidade determinada, que o mesmo passa a ser também identificado como interesse de todo o grupo,

¹⁸¹ FIGUEIREDO, 2004, p 115.

¹⁸² JUSTEN FILHO, 2009, p 41.

¹⁸³ LEMES, 2007. p. 125-126.

ou, pelo menos, como um querer valorativo predominante na comunidade¹⁸⁴. Diogo de Figueiredo Moreira Neto, por sua vez, considera que certos interesses, porém, são considerados de tal forma relevantes para segurança e para o bem estar da sociedade que o ordenamento jurídico os destaca, os define e comete ao Estado satisfazê-lo sob regime próprio: são os interesses públicos¹⁸⁵.

O interesse público legitima a atuação da Administração Pública, somente na medida em que corresponda à expressão da vontade geral da sociedade, democraticamente expressa, positiva ou não, relativa a determinado momento. Também é contido e delimitado pela Constituição Federal de 1988 e pela lei, haja vista que corresponde à expressão positiva do bem comum¹⁸⁶. A expressão interesse público, assim, corresponde ao principal critério balizador da atividade administrativa, já que de sua definição depende a validade e legitimidade dos atos administrativos¹⁸⁷, de forma que se não houver a justificativa do ato em razão do interesse público, ele será inválido¹⁸⁸.

Compete ao Estado a defesa do interesse público, sendo construído pela doutrina daí o denominado princípio da supremacia do interesse público sobre o privado, servindo como fundamento de legitimidade para o conjunto de privilégios de natureza material e processual que permeia o regime jurídico administrativo, bem como irradiou todas as consequências de sua incidência suprema no regime jurídico administrativo¹⁸⁹. Destarte, ao definir esses interesses públicos, a lei os coloca fora do mercado, submetendo-os, distintamente dos demais, ao princípio da supremacia, como força jurídica vinculante, e ao princípio da indisponibilidade, em regra, absoluta e, por vezes, relativa.

No entanto, essa supremacia sobre quaisquer outros interesses igualmente tutelados pelo ordenamento jurídico constitucionalizado, tais como as liberdades, os direitos e garantias fundamentais – passam a depender de análise fundamentada e ponderada em cada caso concreto, afirmando-se, desde logo, a impossibilidade jurídica de qualquer ação estatal desvinculada do fundamento constitucional e legal que possa lhe dar sustentação. Em outras palavras, quando a Constituição Federal opta pela predominância do público sobre o privado

¹⁸⁴ BORGES, 2004, p 198.

¹⁸⁵ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. Arbitragem nos contratos administrativos. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, n. 218, jul./set. 1997, p 120.

¹⁸⁶ BORGES, 2004, p 248.

¹⁸⁷ LEMES, 2007, p.126

¹⁸⁸ MELLO, 2004, p 50.

¹⁸⁹ BINENBOJM, Gustavo. Da supremacia do interesse público ao dever de proporcionalidade: um novo paradigma para o Direito Administrativo. In: SARMENTO, Daniel. (org.) **Interesses públicos ‘versus’ interesses privados**: desconstruindo o princípio da supremacia do interesse público. Rio de Janeiro: Lúmen Júris. 2005, p117.

– art. 5º, XXV –, ou do privado sobre o público – art. 5º, XI ou XII –¹⁹⁰, toma essa atitude como técnica de solução prévia de colisão de direitos fundamentais. Por outro lado, quando a solução não é dada previamente pelo texto constitucional, a concepção de unidade impede que exista uma resposta pronta em favor deste ou daquele, repudiando a solução dada por alguns por uma absoluta hierarquia do interesse público sobre o privado¹⁹¹.

Observa-se que não se está a negar a importância jurídica do interesse público, sendo que o que deve estar esclarecido é que, mesmo nos casos em que ele legitima uma atuação estatal restritiva no caso concreto, deve existir uma ponderação que justifique a medida de restrição dos interesses privados. Essa ponderação será destinada a atribuir a máxima realização aos interesses envolvidos no conflito e será o critério decisivo para a atuação do Poder Público. Assim, para Binbenojm, o que se denominará de interesse público é o resultado final desse jogo de ponderações que, conforme as circunstâncias normativas e fáticas, ora apontará para a preponderância relativa do interesse geral, ora determinará a prevalência parcial de interesses individuais. Ou seja, ter-se-á melhor interesse público, ou seja, o fim legítimo que orienta a atuação da Administração Pública¹⁹². O princípio da supremacia do interesse público, portanto, deve ser justificado em face do sistema constitucional para prevalecer sobre o interesse privado, de forma que se exige a simultânea subordinação das ações administrativas à dignidade da pessoa humana e o fiel respeito aos direitos fundamentais¹⁹³; pode, portanto, ser relativizado.

Sob o prisma do direito material, a indisponibilidade do bem público é decorrência direta do princípio constitucional republicano: se os bens públicos pertencem a todos e a cada um dos cidadãos, a nenhum agente público é dado desfazer-se deles a seu bel prazer, como se estivesse dispondo de um bem seu particular¹⁹⁴. Mas essa afirmação comporta gradações,

¹⁹⁰ In verbis: XI- a casa é asilo inviolável do indivíduo, ninguém nela podendo penetrar sem consentimento do morador, salvo em caso de flagrante delito ou desastre, ou para prestar socorro, ou, durante o dia, por determinação judicial; XII- é inviolável o sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas, salvo, no último caso, por ordem judicial, nas hipóteses e na forma que a lei estabelecer para fins de investigação criminal ou instrução processual penal; XXV. no caso de iminente perigo público, a autoridade competente poderá usar de propriedade particular, assegurada ao proprietário indenização ulterior, se houver dano. (In BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988).

¹⁹¹ SCHIER, 2005, p. 228.

¹⁹² BINENBOJM, Gustavo. **Uma teoria do direito administrativo: direitos fundamentais, democracia e constitucionalização**. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p 86.

¹⁹³ FREITAS, Juarez. **O controle dos atos administrativos e princípios fundamentais**. 3. Ed. Rev. E ampl. São Paulo: Malheiros, 2004, p.36.

¹⁹⁴ TALAMINI, Eduardo. **A (in) disponibilidade do interesse público: consequências processuais (composições em juízo, prerrogativas processuais, arbitragem e ação monitoria)**. Academia. Edu, 2004.

Disponível em:

<http://www.academia.edu/231461/A_in_disponibilidade_do_interesse_p%C3%BAblico_consequ%C3%A2ncias_processuais> Acesso em: 10 jan 2015, p.02.

sendo inverídica a afirmação de que o bem público seria sempre indisponível¹⁹⁵. Isso porque, em se tratando a atuação administrativa de mero instrumento para o alcance do bem comum, impõe-se a relativização do conceito de indisponibilidade, de modo a restringi-lo aos limites da sua imprescindibilidade para a consecução do interesse da coletividade¹⁹⁶.

Segundo Sundfeld e Câmara, haveria quatro indisponibilidades¹⁹⁷. A primeira corresponderia à finalidade legal, de forma que o que a lei protege é indisponível. A segunda se pauta no dever de agir da Administração Pública, salvo no caso de conflitos de interesses públicos. A próxima se relacionaria aos bens e serviços públicos, definida no próprio Código Civil Brasileiro no Capítulo III, do Título único, do Livro II¹⁹⁸; e, por fim, a indisponibilidade referente às competências administrativas, definidas no art. 2º, da Lei nº. 9.784/99¹⁹⁹.

¹⁹⁵Em decisão mais recente o Supremo Tribunal Federal sinalizou pela possibilidade do Poder Público transacionar com particulares também em caso que versa sobre interesse público primário. O julgado de 2002 reconhece que, de regra, os bens e o interesse público são indisponíveis, porque pertencem à coletividade. Todavia, reconheceu que há casos em que 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 ultimação deste interesse. O julgado seguiu as linhas do Direito Administrativo contemporâneo, aplicando o Direito conforme a sua finalidade e não pela legalidade estrita, como prevalecia na doutrina clássica. Concluiu pela validade da transação objeto da ação porque o acordo serviu a uma mais rápida e efetiva consecução do interesse público, não havendo, assim, que se falar em ofensa ao princípio da legalidade. O acordo celebrado nada mais fez do que antecipar a justiça, na tentativa de minimizar os desastrosos efeitos ocasionados às autoras pela perseguição política impingida pela administração anterior. O acordo evitou, ainda, que o Município suportasse os ônus da sucumbência e os acréscimos naturais que adviriam da atualização dos valores retidos, em respeito aos princípios da economicidade e eficiência. Prevaleceu, ainda e dentre outros, o princípio da autotutela estatal. (In BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 253.885-0/MG. Relatora Ministra Ellen Gracie. Distrito Federal, de 14 de junho de 2002, in DJ 21-06-2002, p.-118.

¹⁹⁶ SCHREIBER, Rafael. **A possibilidade de realização de acordos judiciais e extrajudiciais por advogado público, sem prévia lei autorizativa.** Métodos operacionais à luz do Neoconstitucionalismo Publicado em 07/2014. por Disponível em <https://jus.com.br/artigos/29917/a-possibilidade-de-realizacao-de-acordos-judiciais-e-extrajudiciais-por-advogado-publico-sem-previa-lei-autorizativa> Rafael Schreiber .Acesso em 29 dez 2015, p 30.

¹⁹⁷ SUNDFELD, Carlos Ari; CÂMARA, Jacintho Arruda. Acordos na execução contra a Fazenda Pública. Biblioteca **Digital Revista Brasileira de Direito Público** RBDP, Belo Horizonte, ano 8, n. 30, jul./set. 2010. Disponível em: <http://www.direitodoestado.com/revista/REDAE-23-AGOSTO-2010-CARLOS-ARI-JACINTHO-ARRUDA.PDF> . Acesso em 10 jan 2016.

¹⁹⁸Art. 98. São públicos os bens do domínio nacional pertencentes às pessoas jurídicas de direito público interno; todos os outros são particulares, seja qual for a pessoa a que pertencerem.

Art. 99. São bens públicos:

I - os de uso comum do povo, tais como rios, mares, estradas, ruas e praças;

II - os de uso especial, tais como edifícios ou terrenos destinados a serviço ou estabelecimento da administração federal, estadual, territorial ou municipal, inclusive os de suas autarquias;

III - os dominicais, que constituem o patrimônio das pessoas jurídicas de direito público, como objeto de direito pessoal, ou real, de cada uma dessas entidades.

Parágrafo único. Não dispendo a lei em contrário, consideram-se dominicais os bens pertencentes às pessoas jurídicas de direito público a que se tenha dado estrutura de direito privado.

Art. 100. Os bens públicos de uso comum do povo e os de uso especial são inalienáveis, enquanto conservarem a sua qualificação, na forma que a lei determinar.

Art. 101. Os bens públicos dominicais podem ser alienados, observadas as exigências da lei.

Art. 102. Os bens públicos não estão sujeitos a usucapião.

Art. 103. O uso comum dos bens públicos pode ser gratuito ou retribuído, conforme for estabelecido legalmente pela entidade a cuja administração pertencerem (In. BRASIL. Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o

A indisponibilidade do bem público se relaciona com as atividades da Administração para a realização de seus objetivos e promoção dos direitos e garantias fundamentais. Para Diogo Figueiredo Moreira Neto, as funções desempenhadas pelo Estado podem ser classificadas de atividades fim e atividades meio, sendo que as primeiras se referem às funções desempenhadas pelo Estado com vistas à satisfação dos interesses públicos primários e que dizem respeito às próprias necessidades da sociedade²⁰⁰. Trata-se de interesses públicos primários, então, os que se referem ao interesse social, a vontade da coletividade. Já as atividades meio servem para operacionalizar os interesses institucionais do Estado, referentes aos seus atos, pessoas, serviços, entre outros, destinando-se, portanto, à satisfação dos interesses públicos secundários ou instrumentais e conformam-se ao que denomina de Administração Pública Interna. São os interesses públicos secundários, assim, os que se referem ao interesse do Estado, comumente os de cunho patrimonial.

Por isso, de acordo com essa classificação, costuma-se dizer que os interesses públicos primários são indisponíveis e os interesses públicos secundários possuem natureza instrumental, existindo para operacionalizar aqueles, com características patrimoniais e que, por esse motivo são disponíveis²⁰¹.

O Estado, para atingir as suas atividades fim, tutela interesses extremamente relevantes para a sociedade, uma vez que estão relacionados ao bem estar, saúde, segurança e que o ordenamento jurídico os classifica de integrantes ao interesse público e, por esse motivo, são considerados supremos e indisponíveis²⁰². A indisponibilidade pressupõe a inegociabilidade, todavia, apesar de ser regra, comporta relativização que somente pode ocorrer por vias políticas e na forma legal²⁰³.

Por outro lado, para executar as atividades meio, a indisponibilidade, em regra, é relativa, admitindo negociação e recaindo sobre os interesses públicos derivados. São disponíveis, nesta linha, todos os interesses se os direitos deles derivados tenham expressão patrimonial, ou seja, que possam ser quantificados monetariamente, e estejam no comércio, e que são, por esse motivo e normalmente, objeto de contratação que vise dotar a

Código Civil. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 11, jan., 2002. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10406.htm>. Acesso em 01 jan 2016.)

¹⁹⁹ Assim escreve o referido artigo: *Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.*

²⁰⁰ MOREIRA NETO, Diogo Figueiredo. **Curso de direito administrativo**: parte introdutória, parte geral e parte especial. 14. Ed. Rev. Ampl. E atual. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p.224.

²⁰¹ MOREIRA NETO, 2007, p.225-226.

²⁰² MOREIRA NETO, 2007, p 226

²⁰³ MOREIRA NETO, 2007, p 227

Administração ou os seus delegados, dos meios instrumentais de modo a que estejam em condições de satisfazer os interesses finalísticos que justificam o próprio Estado²⁰⁴.

Selma Lemes observa que os interesses da Administração são disponíveis quando se tratar de direitos patrimoniais, os quais se referem aos interesses públicos secundários, que são disponíveis e servem para operacionalizar os interesses públicos originários²⁰⁵. Dessa forma, podem ser objeto de acordo todas as questões que versem sobre interesses disponíveis, ou seja, os eminentemente patrimoniais, possuindo cunho econômico, em que o conflito poderia ser resolvido diretamente pelas partes, através da transação, independentemente de ingresso em juízo. Seria indisponível por sua vez, o interesse público primário e, por isso, irrenunciável, inegociável e inalienável e, face a isso, intransacionável, via de regra²⁰⁶.

Em outros termos e mais sinteticamente: está-se diante de duas categorias de interesses públicos, os primários e os secundários (ou derivados), sendo que os primeiros são indisponíveis e o regime público é indispensável. Os segundos têm natureza instrumental, existindo para que os primeiros sejam satisfeitos, e resolve-se em relações patrimoniais e, por isso, tornam-se disponíveis na forma da lei, não importando sob que regime.

Ainda sobre a disponibilidade do bem público, observa-se que o próprio sistema jurídico brasileiro já considera a possibilidade de realização de arbitragem nos assuntos que envolvem a Administração Pública. A Lei 9.037/96²⁰⁷ apresenta a possibilidade de realização de arbitragem para os casos em que haja direito disponível, ao mesmo tempo em que permite a realização deste procedimento para fins de resolução de conflitos a direitos patrimoniais disponíveis da Administração Pública. Ou seja, o próprio legislador indica que não mais prevalece o dogma da indisponibilidade do bem público; há, sim, bens disponíveis no âmbito da Administração Pública, podendo esta realizar transações com os bens públicos, observadas as limitações da própria legislação e a proteção aos direitos e garantias fundamentais dos cidadãos.

²⁰⁴ MOREIRA NETO, 1997. No entanto, Selma Lemes, afere que disponibilidade de direitos patrimoniais não se confunde com indisponibilidade de interesse público. Indisponível é o interesse público primário, não o interesse da Administração. A disponibilidade ou indisponibilidade de direitos patrimoniais não encontra correlação com a disponibilidade ou indisponibilidade do interesse público. (*In* LEMES, Selma. **Arbitragem na administração pública**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 133).

²⁰⁵ LEMES, 2007, p. 147.

²⁰⁶ SCHREIBER, 2014, p. 23.

²⁰⁷ *In verbis*: Art. 1º *As pessoas capazes de contratar poderão valer-se da arbitragem para dirimir litígios relativos a direitos patrimoniais disponíveis.*

§ 1º *A administração pública direta e indireta poderá utilizar-se da arbitragem para dirimir conflitos relativos a direitos patrimoniais disponíveis.* (*In* BRASIL. Lei 9.307, de 23 de setembro de 1996. Dispõe sobre a arbitragem. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 24, set., 1996. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9307.htm>. Acesso em 24 jan 2016).

Por fim, cabe ressaltar, que o reconhecimento da disponibilidade do bem público pelo legislador se coaduna com a teoria de que há interesses públicos primários e secundários, de forma que os bens públicos disponíveis se relacionam com os interesses últimos. Afinal, são esses que podem ser alvo de transação entre a Administração Pública e o particular, realizando-se concessões para fins de dirimir litígios e promover a eficiência das atividades administrativas.

Destarte, cabe o acordo sempre que a matéria envolvida possa ser resolvida pelas próprias partes, independentemente de ingresso em Juízo. Se o conflito entre o particular e a Administração Pública é eminentemente patrimonial e se ele versa sobre matéria que poderia ser solucionada diretamente entre as partes, sem que se fizesse necessária a intervenção jurisdicional, então a transação é cabível. Caso verse sobre questões indisponíveis, prudente que o acordo seja realizado apenas judicialmente, em que o juízo verificará as suas condições e cumprimento do interesse público, em sede de homologação.

2.3.4.2 *O crédito tributário como bem público disponível e passível de transação*

A natureza jurídica do crédito tributário é de direito patrimonial real e se classifica como um bem dominial, que constitui o patrimônio das pessoas jurídicas de direito público como objeto de direito real de cada uma dessas entidades, ou, ainda, são os bens patrimoniais disponíveis²⁰⁸. Assim, o crédito tributário é um bem do Estado, sendo classificado como patrimonial, real e disponível para negociação, estando de acordo com a previsão de sua extinção pela transação no Código Tributário Nacional. É, portanto, um bem público disponível, posto que possível de quantificar monetariamente, dotando a Administração Pública dos meios necessários para satisfazer seus interesses finalísticos que justificam o próprio Estado Democrático de Direito²⁰⁹.

O crédito tributário estaria dentro da concepção de bem público da Administração Pública, posto que este corresponda a todos aqueles, quer corpóreos, quer incorpóreos, portanto imóveis, móveis, semoventes, créditos, direitos e ações, que pertençam, a qualquer título, à União, Estado, Município, Distrito Federal, respectivas autarquias e fundações de direito público. Configuram esses bens o patrimônio público e se encontram sob o regime de

²⁰⁸ Denominação dada pelo Regulamento Geral de Contabilidade Pública (In BRASIL. Decreto 15. 783 de 8 de novembro de 1922. Aprova o regulamento para execução do Código de Contabilidade Pública. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 10, nov., 1922. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1910-1929/D15783.htm>. Acesso em: 26 dez. 2015.

²⁰⁹ MOREIRA NETO, 1997, p. 135.

direito público²¹⁰, sendo classificados no Código Civil de 2002 em três espécies: os de uso comum do povo, os de uso especial e os dominicais.

Os primeiros são próprios do Estado como objeto de direito real, não aplicados nem ao uso comum, nem ao uso especial, tais como os terrenos ou terras em geral²¹¹. A inalienabilidade não é absoluta, haja vista que somente se aplica àqueles que são insuscetíveis de valoração patrimonial por sua própria natureza, o que são inalienáveis em decorrência de destinação legal. Os que são inalienáveis em decorrência de destinação legal e são suscetíveis de valoração patrimonial podem perder o caráter de inalienabilidade, desde que percam a destinação pública, como ocorre no caso de desafetação²¹².

Em relação aos bens de uso especial e aos dominicais, Ruy Cirne Lima aduz que a denominação atende mais às consequências de sua condição jurídica do que à condição mesma. Assim, os de uso especial seriam os bens patrimoniais indisponíveis, posto que bens do patrimônio administrativo, os quais, somente por estarem aplicados a serviço do estabelecimento administrativo, é que se tornam indisponíveis. Enquanto isso, os bens dominicais seriam os bens disponíveis, os quais, somente os assim são denominados por estarem destinados a serem vendidos, permutados ou explorados economicamente pelas autoridades fiscais, no interesse da Administração²¹³.

Segundo Walter Jellinek, o Estado pode ser titular de um patrimônio administrado de acordo com o direito privado, permitindo-se a exploração dos bens. Esse patrimônio denomina-se de patrimônio fiscal ou patrimônio financeiro e diferencia-se dos demais bens que servem para o desenvolvimento dos serviços internos administrativos, tais como os bens do patrimônio administrativo²¹⁴.

De acordo com Veiga Filho, os bens de domínio privado ou fiscal podem ser dispostos pelo Estado como se este fosse um particular, e que sendo produtivos, constituíram a sua fortuna. Correspondem a recursos do Estado, incluindo-se os impostos, o crédito, com ou sem hipoteca, o arrendamento, a alienação de bens e territórios²¹⁵. Dessa forma, os impostos, ou melhor, a receita proveniente deles é classificada como domínio privado ou fiscal e são suscetíveis de exploração ou alienação.

²¹⁰ FIGUEIREDO, Lúcia Valle. **Curso de direito administrativo**. 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p 520. Essa concepção está intimamente relacionada ao que preceitua o artigo 98 do Código Civil de 2002, segundo o qual são bens públicos os bens do domínio nacional pertencentes às pessoas jurídicas de direito público interno.

²¹¹ MELLO, 2004, p 752.

²¹² DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 18ª ed. São Paulo: Altas, 2004, p 585.

²¹³ CIRNE LIMA, Ruy. **Princípios de Direito Administrativo**. 7ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p 179.

²¹⁴ JELLINEK, Walter Apud CIRNE LIMA, 2007, p 179.

²¹⁵ VEIGA FILHO, João Pedro da. **Manual da ciência das finanças**. 4ª ed. São Paulo: Monteiro Lobato & C., 1923, p 15.

As receitas públicas são obtidas pelo Estado de diversas maneiras, haja vista que este explora seus bens patrimoniais, empregando o seu poder coercitivo e contraindo empréstimos, recebendo ajudas e doações, aplicando penalidades, dentre outros. Essa grande variedade permite satisfazer as necessidades públicas ou auxiliar na prestação de serviços públicos, alcançando a finalidade de todas as despesas públicas²¹⁶. Ademais, a grande variedade foi observada também pela Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964²¹⁷, na qual o legislador afirma que são receitas correntes as receitas tributárias, de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços e outras e, ainda, as provenientes de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinadas a atender as despesas classificáveis em Despesas Correntes.

Quanto à disponibilidade do crédito tributário, há que se observar que em princípio, todos os bens públicos são indisponíveis. Todavia, há exceções. Isso significa que alguns bens, em determinadas circunstâncias, desde que previstas em lei, poderão ser utilizados para outros fins e, até mesmo, ser alienados. Os bens públicos de uso comum e os bens públicos de uso especial, como regra, são absolutamente indisponíveis, uma vez que se encontram, por definição, vinculados a interesse público primário²¹⁸. Os bens públicos dominiais são disponíveis, ou seja, caso não estejam comprometidos com a satisfação de nenhum interesse público primário, nem afetados por lei, poderão receber, por parte do Estado, uma destinação que atenda ao interesse público secundário²¹⁹.

A disponibilidade, por sua vez, está atrelada ao fato de que um direito pode ou não ser exercido livremente pelo seu titular, sem que haja norma cogente impondo o cumprimento do preceito, sob pena de nulidade ou anulabilidade do ato praticado com sua infringência.²²⁰ São disponíveis, assim, os bens que podem ser livremente alienados ou negociados, por

²¹⁶ VILLEGAS, 1973, p 153.

²¹⁷ BRASIL. Lei 4.320, de 17 de março de 1964. Institui o Código Civ Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 04, mai., 1964. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm>. Acesso em 01 jan 2016.

²¹⁸ Sobre os interesses primários e secundários, convém lembrar que se definiu interesse público primário como a vontade relevante para a segurança e para o bem estar da sociedade que o ordenamento jurídico positiva e define, cabendo ao Estado satisfazê-lo sob o regime próprio. Os interesses públicos secundários existem para operacionalizar os primários e possuem características patrimoniais. Portanto, a natureza dos interesses públicos secundários da administração é instrumental. Dessa forma, indisponível seria o interesse público primário, enquanto disponível é o interesse da Administração, ou o secundário.

²¹⁹ DACOMO, Natália de Nardi. **Direito tributário participativo**: transação e arbitragem administrativas da obrigação tributária. São Paulo: QuartierLatin, 2009, p. 130.

²²⁰ CARMONA, Carlos Alberto. **Arbitragem e processo: um comentário à Lei n. 9.307/96**. São Pauo: Atlas, 2006, p. 56.

encontrarem-se desembaraçados, tendo o alienante plena capacidade jurídica para tanto²²¹. Em outras palavras, são disponíveis os bens que podem ser objeto de transação.

Segundo Pontes de Miranda, a transação só pode ter por objeto direitos, pretensões, ações e exceções de ordem patrimonial. Acrescenta que só quanto a direitos patrimoniais de caráter privado se permite a transação. No entanto, se o direito patrimonial é de caráter público, tais como impostos e taxas, a transacionabilidade depende de lei especial²²². Como de fato se instituiu no Código Tributário Nacional a possibilidade de transação do crédito tributário como forma de sua extinção. O crédito tributário, portanto, constitui-se como um bem dominial, que integra o patrimônio das pessoas jurídicas de direito público como objeto de direito real de cada uma dessas entidades, não afetado por lei, caracterizando-se como bem patrimonial disponível, passível de ser transacionado²²³.

O professor Hugo de Brito Machado reforça o entendimento de que o tributo, como os bens públicos em geral, é patrimônio do Estado. Indisponível na atividade administrativa, no sentido de que na prática ordinária dos atos administrativos a autoridade dele não dispõe. Disponível, porém, para o Estado, no sentido de que este, titular do patrimônio, dele pode normalmente dispor, desde que atuando pelos meios adequados para a proteção do interesse público, vale dizer, atuando pela via legislativa, e para a realização dos fins públicos²²⁴.

O poder de imposição do tributo é indisponível, irrenunciável, imprescritível. Porém, o exercício do poder pode ser disponível, renunciável e prescritível, ainda mais que parcela da doutrina já percebe que o princípio da tipicidade é prévio e atua na fase de definição e instituição do tributo, ao passo que as técnicas consensuais atuam posteriormente²²⁵. A atividade de fiscalização e comprovação de cumprimento das obrigações tributárias não é, pois, algo facultativo ao legislador e à Administração; pelo contrário, é uma exigência do ordenamento tributário. A Constituição e o Código Tributário Nacional impõem a todos os poderes públicos que exijam dos contribuintes as obrigações tributárias e apliquem as sanções

²²¹ CARMONA, 2006, p. 56.

²²² MIRANDA, Pontes de. **Tratado de direito privado**. T XXVI. Campinas: Bookseller, 2003, p 369.

²²³ DACOMO, 2009, p 133.

²²⁴ MACHADO, Hugo de Brito. Transação e arbitragem no âmbito tributário. In **Revista Fórum de Direito Tributário, Belo Horizonte**, Ano 5, n 28, jul/ago , 2007, p 54. Para o autor, a indisponibilidade do crédito do crédito tributário apenas se vislumbra, portanto, em relação ao agente público, mas não ao Estado na medida em que por vezes poderá ser mais vantajoso ao interesse público transacionar quanto ao crédito tributário do que perpetrar cobrança absolutamente indevida (In MACHADO, Hugo de Brito. Transação e arbitragem o âmbito tributário. In SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de; GUIMARÃES, Vasco Branco. (org). **Transação e arbitragem no direito tributário**. Homenagem ao jurista Carlos Mario da Silva Velloso. São Paulo: Ed. Fórum, 2008, p. 116)

²²⁵ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Transações administrativas: um contributo ao estudo do contrato administrativo como mecanismo de prevenção e terminação de litígios e como alternativa à atuação administrativa autoritária, no contexto de uma administração pública mais democrática**. São Paulo: QuartierLatin, 2007, p 411.

pelo descumprimento da lei. Assim, o poder tributário, isto é, o processo de produção da norma individual e concreta introduzida pelo lançamento, é vinculado, mas, depois de a obrigação tributária ingressar no ordenamento, torna-se o crédito dela decorrente patrimônio disponível da Administração e transacionável, portanto²²⁶.

Quanto à análise das regras jurídicas referentes ao crédito tributário e a possibilidade de transação deste, convém tecer alguns comentários acerca dos dispositivos do Código Tributário Nacional. O artigo 3º²²⁷ deste diploma define tributo como sendo toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. No entanto, no mesmo diploma, trata-se da possibilidade de o fisco e o contribuinte transigirem quanto ao crédito tributário, sem que haja qualquer dispositivo constitucional contrário a esta posição.

Segundo Hugo de Brito Machado, aqueles contrários à possibilidade de transação tributária apontam incompatibilidade entre os artigos 3º e 171²²⁸ do Código Tributário Nacional, na medida em que o legislador permite a transação a despeito de conferir ao tributo qualidade de ser cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada. No entanto, o caráter plenamente vinculado da atividade administrativa somente será contrariado se a lei ordinária atribuir às autoridades lançadoras em geral competência para transações, afastando-se a discricionariedade²²⁹. Dessa forma, a lei que implantar acordos deverá descrever os critérios e as propriedades das obrigações tributárias e respectivos créditos tributários, a fim de minimizar os dispositivos discricionários, em respeito aos princípios constitucionais e às normas gerais do Direito Tributário.

Para Heleno Taveira Torres, não há óbice para que haja solução de controvérsia tributária mediante transação, na medida em que a definição do artigo 3º do Código Tributário Nacional em momento algum prescreveu impeditivo à disposição legal do crédito tributário.

²²⁶ DACOMO, 2009, p. 135.

²²⁷ *Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.* (In BRASIL. **Lei 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõem sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Código tributário nacional, código de processo civil, constituição federal e legislação tributária e processual tributária. CARRAZA, Roque Antonio (organizador), 4ª ed. rev., ampl., e atual. São Paulo, SP: Editora Revista dos Tribunais, 2013).

²²⁸ *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.* (In BRASIL. **Lei 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõem sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Código tributário nacional, código de processo civil, constituição federal e legislação tributária e processual tributária. CARRAZA, Roque Antonio (organizador), 4ª ed. rev., ampl., e atual. São Paulo, SP: Editora Revista dos Tribunais, 2013).

²²⁹ MACHADO, 2008, p. 115.

Em outras palavras, no que pertine ao artigo 3º do Código Tributário Nacional, a redação parece esclarecedora no sentido de que as atividades de constituição, cobrança e arrecadação do tributo seriam indisponíveis, não trazendo qualquer menção à indisponibilidade do crédito tributário per se. Também não se encontra no texto constitucional qualquer dispositivo que constitua óbice à transação tributária (ou mesmo a qualquer espécie de solução convencional). Razões pelas quais a transação tributária é amplamente aceitável, de forma que se eliminam as dúvidas quanto à disponibilidade e transacionalidade do crédito tributário.

O que se deve considerar, portanto, é que, ao se realizar a transação do crédito tributário, está se acordando que há a possibilidade de a Administração Pública solucionar a lide pendente com o abandono total ou parcial do crédito tributário, encontrando-se a solução mais adequada ao litígio e mais benéfica para o erário. A possibilidade de a Administração Tributária e o contribuinte transigirem para fins de solução de controvérsia tributária não só estimularia o diálogo entre os sujeitos envolvidos na relação jurídico-tributária, mas também permitiria que a tributação se desse de forma participativa, o que por certo conferiria segurança, confiabilidade e também reciprocidade nas relações tributárias, as quais são complexas e nada colaborativas para os contribuintes²³⁰²³¹. Ademais, as soluções transacionais permitiriam que a Administração Pública defendesse o interesse público primário no que pertine à satisfação dos direitos e garantias fundamentais, utilizando-se como instrumento o interesse público secundário pertinente à arrecadação tributária por via da transação.

Relativamente à abrangência da transação tributária, é passível de discussão se ela somente pode abarcar o crédito decorrente da obrigação acessória (ou seja, as multas), ou se igualmente pode abranger o crédito principal, ou ainda se deve se ater somente a aspectos acessórios do pagamento do tributo²³².

Esta questão, contudo, resta superada pelas considerações já feitas acerca da indisponibilidade do crédito tributário, vez que não há razão lógica ou constitucional para se

²³⁰ MEDONÇA, Priscila Faricelli. **Transação e arbitragens nas controvérsias tributárias**, 2013. 212 f. Dissertação (Mestrado). Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013, p 143.

²³¹ SEVERINI, Tiago V. Transação em matéria tributária no direito brasileiro? **Revista Jurídica da Previdência**. V. 11, nº 95, 2010. Disponível em

<https://revistajuridica.presidencia.gov.br/ojs_saj/index.php/saj/article/view/228>. Acesso em 28/12/2015

²³² O projeto de 5082/2009 traz a possibilidade de transação tributária apenas para os créditos referentes a multas, de mora e de ofício, juros de mora, encargo de sucumbência e demais encargos de natureza pecuniária. (In BRASIL. **Projeto de Lei 5.802** de 8 de novembro de 1922. Dispõe sobre transação tributária, nas hipóteses que especifica, altera a legislação tributária e dá outras providências. Apresentação em 20 abr. 2009. Poder Legislativo, Brasília, DF. Disponível em: <

http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=8F5859D6893ACD6E76C589C310454F83.proposicoesWeb1?codteor=648733&filename=PL+5082/2009>. Acesso em: 26 dez. 2015)

entender que somente o crédito decorrente do descumprimento da obrigação acessória seja passível de transação. Ademais, há que se ressaltar que poderá ser passível de transação tributária até mesmo quando houver dúvidas acerca da ocorrência do fato que daria ensejo à obrigação tributária, ou seja, antes mesmo da própria constituição do crédito tributário. Em verdade, a matéria transacionável depende da disposição da lei ordinária que autorizar a transação e de seus limites impostos quanto a discricionariedade da atuação da Administração Pública.

3 O DIAGNÓSTICO DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA

3.1 O CONCEITO E NATUREZA JURÍDICA

A palavra transação, do latim *transactio*, de *transigere*, era aplicada pelos romanos de duas formas: em sentido amplo e definição vaga, compreendia toda a operação comercial, bancária, convenção, contrato ou qualquer espécie de combinação mercantil. Em sentido estrito, na esfera de ação do Direito, o termo transação referia-se a um ato jurídico onde as partes, mediante concessões recíprocas, extinguíam a obrigação ajustando certas condições, com a finalidade de prevenir ou terminar o litígio²³³.

O Código Civil de 1916, Lei nº 3.071, de 1º de janeiro de 1916²³⁴, estabelecia em seu art. 1025 que era lícito aos interessados prevenirem, ou terminarem o litígio mediante concessões mútuas. E, em seu artigo 1.035²³⁵, dispunha que só quanto a direitos patrimoniais de caráter privado se permite a transação na Parte Geral das obrigações, qualificada como modalidade de extinção das relações obrigacionais²³⁶.

Neste sentido, Clovis Bevilacqua afirma que transação é um ato jurídico, pelo qual as partes, fazendo-se concessões recíprocas, extinguem obrigações litigiosas ou duvidosas, realizando o pagamento. Pressupõe dúvida ou litígio a respeito da relação jurídica, de forma que seu fundamento econômico seria duplo, observando-se a transformação de um estado jurídico inseguro em outro seguro e a obtenção desse resultado pela troca de prestação equivalente. Essa reciprocidade é da sua essência, possuindo como objetivo preponderante a extinção de obrigação, diferenciando-se do contrato – este visa criar obrigações²³⁷.

Num outro viés, encontra-se Orlando Gomes, segundo o qual a transação possui um caráter contratual: as concessões recíprocas implicariam num caráter constitutivo da transação, corroborando sua natureza contratual²³⁸. No mesmo sentido, Teixeira de Freitas²³⁹, afirma que a transação é um contrato de composição entre as partes para extinguir obrigações

²³³SILVA, De Plácido e. **Transação** (verbetes). Vocabulário Jurídico. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 1421.

²³⁴*In verbis*: Art. 1.025 É lícito aos interessados prevenirem, ou terminarem o litígio mediante concessões mútuas. InBRASIL. Lei 3.071, de 1 de janeiro de 1916. Institui o Código Civil dos Estados Unidos do Brasil. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 5, jan., 1916. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L3071.htm>. Acesso em 01 jan 2016.

²³⁵*In verbis*: Art. 1.035. Só quanto a direitos patrimoniais de caráter privado se permite a transação. InBRASIL. Lei 3.071, de 1 de janeiro de 1916. Institui o Código Civil dos Estados Unidos do Brasil. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 5, jan., 1916. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L3071.htm>. Acesso em 01 jan 2016.

²³⁶DIACOMO, 2009, p.151.

²³⁷BEVILÁQUA, 1950, p. 176.

²³⁸GOMES, Orlando. **Contratos**. 25. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 440.

²³⁹TEIXEIRA DE FREITAS, Augusto. **Consolidação das leis civis**. 3ª ed. Rio de Janeiro, 1875, p. 242.

litigiosas ou duvidosas. Para o autor, trata-se de ato uno, embora complexo, envolvendo simultaneamente o negócio jurídico da transação e o da renúncia ou transferência da coisa.

Quanto ao mesmo instituto, Pontes de Miranda considerou a transação como negócio jurídico bilateral, em que duas ou mais pessoas acordam em concessões recíprocas, com o propósito de pôr termo à controvérsia sobre determinada, ou determinadas relações jurídicas, seu conteúdo, extensão, validade, ou eficácia. Não importa o estado de gravidade em que se ache a discordância, ainda se é quanto à existência, ao conteúdo, à extensão, à validade ou à eficácia da relação jurídica; nem, ainda, a providência dessa, se de direito das coisas, ou de direito das obrigações, ou de direito de família, ou de direito das sucessões, ou de direito público. Naturalmente, há de exigir-se a transacionalidade de cada interesse de que se abriu mão²⁴⁰.

Como se pode observar em relação à natureza jurídica da transação, há duas correntes. Clovis Bevilacqua entende a transação como ato jurídico que extingue obrigações, estando pareado este entendimento com o Código Civil brasileiro de 1916, que incluiu a transação entre os meios extintivos de obrigações com efeitos meramente declarativos²⁴¹. Outros doutrinadores²⁴², como Orlando Gomes, Teixeira de Freitas, Silvio Rodrigues, Francesco Carnelluti, Pontes de Miranda e Caio Mário da Silva Pereira entendem a transação como negócio jurídico ou contrato, como de fato fora posto no capítulo V do Código Civil de 2002.

Malgrado os entendimentos acima expostos, convém observar a ressalva de Maria Helena Diniz, para quem a transação é um instituto jurídico *sui generis*, por constituir numa modalidade especial de negócio jurídico bilateral, que se aproxima do contrato a sua constituição, e do pagamento, nos seus efeitos, por ser causa extintiva de obrigações, possuindo dupla natureza jurídica: a de negócio jurídico bilateral e a de pagamento indireto. É um negócio jurídico bilateral declaratório, uma vez que, tão-somente, reconhece ou declara direito, tomando certa uma situação jurídica controvertida e eliminando a incerteza que atinge um direito. A finalidade da transação é transformar em incontestável no futuro o que hoje é litigioso ou incerto²⁴³.

²⁴⁰ MIRANDA, 2003, p. 151.

²⁴¹ Da mesma forma tratou a transação o código tributário Nacional, posto que considera que é extintiva do crédito tributário, conforme o artigo 156.

²⁴² Em mesmo sentido, CARNELLUTI, Francesco. **Sistema de direito processual civil**. Tradução de Hiltomar Martins Oliveira. São Paulo: Lemos e Cruz, 2004, p. 27; DINAMARCO, Cândido Rangel. **Instituições de direito processual civil**. Volume I. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 120 e RODRIGUES, Silvio. **Direito civil: dos contratos e das declarações unilaterais da vontade**. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 367.

²⁴³ DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro**. Teoria geral das obrigações. V. 2. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 332. No mesmo sentido, Paulo Henrique Figueiredo conceitua transação, em sentido técnico, como um negócio jurídico bilateral, ou seja, firmado entre o devedor e credor, no qual, através de concessões mútuas, se extinguem litígios e conseqüentemente a obrigação. (In FIGUEIREDO, Paulo Henrique. **A transação**

No conceito do Direito Civil, transação é a convenção em que, mediante concessões recíprocas, duas ou mais pessoas ajustam certas cláusulas e condições para que previnam litígio, que se possa suscitar entre elas, ou ponham fim a litígio já suscitado²⁴⁴.

A negociação, por sua vez, é uma forma de solução de conflitos por conversa direta entre os envolvidos, sem qualquer participação de terceiros. Pode haver ou não a participação de representantes, como advogado, por exemplo.

O instituto jurídico da transação não se aplica apenas ao âmbito do Direito Privado. Na seara do Direito Público, apesar de comumente ser utilizado o mesmo termo transação, não haverá uma concessão de um direito por parte do Estado nos exatos termos da transação de Direito Privado, mas representa, sim, uma forma de solução mais célere e eficaz de um processo ou de um litígio ainda não judicializado. É a não criação de óbices por parte do Estado com recursos protelatórios ou infundados em satisfazer um direito inequívoco do cidadão²⁴⁵.

No Código Civil, a transação somente é admitida quanto a direitos patrimoniais de caráter privado, assim como estabelece que a transação não cria, declara ou reconhece direitos preexistentes, razão pela qual a existência de relação jurídica controvertida é pressuposto de validade para a realização da transação. Essa restrição legal, no entanto, deve ser atenuada para o direito público.

Segundo Onofre Alves²⁴⁶, embora a doutrina civilista, usualmente estabelece que só se pode transacionar aquilo que se pode dispor, na realidade, a ideia de indisponibilidade não se confunde integralmente com a impossibilidade de se transacionar. Mesmo no que diz respeito a direitos absolutamente indisponíveis, é possível que destes decorram efeitos patrimoniais negociáveis. Da mesma forma, do fato de um direito ser absolutamente indisponível não implica que nenhum dos aspectos da questão possa ser objeto de transação, desde que a tutela àquele bem ou direito seja de forma mais eficiente garantida.

tributária como expressão dos direitos do cidadão. Recife: Edições Bagaço: Instituto do Ministério Público do Estado de Pernambuco, 2004, p. 128)

²⁴⁴ SILVA, 2005, p 1421. Segundo Natália Dacom, a solução transacional admitiria três subtipos: negociação, conciliação, mediação e arbitragem. (In DACOMO, Natália de Nardi. **Direito tributário participativo: transação e arbitragem administrativas da obrigação tributária.** São Paulo: QuartierLatin, 2009, 148). No mesmo sentido SCHREIBER, Rafael. **A possibilidade de realização de acordos judiciais e extrajudiciais por advogado público, sem prévia lei autorizativa.** Métodos operacionais à luz do Neoconstitucionalismo Publicado em 07/2014. Disponível em <https://jus.com.br/artigos/29917/a-possibilidade-de-realizacao-de-acordos-judiciais-e-extrajudiciais-por-advogado-publico-sem-previa-lei-autorizativa> Rafael Schreiber .Acesso em 29 dez 2015, 29. A negociação, mediação, conciliação e arbitragem, ainda que sejam formas de solução de conflitos, possuem várias diferenças entre si, cabendo às partes envolvidas decidirem qual o método mais adequado ao seu caso.

²⁴⁵ SCHREIBER, 2014, p 27.

²⁴⁶ BATISTA JÚNIOR, 2007, p. 521.

Sobre a natureza jurídica da transação no Direito Público, observa Natália De Nardi Dacomo, que corresponderia a uma norma individual e concreta. Tal norma, no regime jurídico de direito privado, é chamada de contrato, enquanto no regime de direito público é ato administrativo²⁴⁷. Em termos analíticos, a norma da transação deve ser introduzida no ordenamento, podendo ter várias naturezas, como de contrato, de ato administrativo ou mesmo de sentença. No entanto, o ato de transação contém os enunciados necessários e suficientes para construir uma norma individual e concreta, em cujos antecedentes vêm relatados: i) o fato da existência da dívida; ii) o fato do acordo (concessões mútuas entre credor e devedor). Nos consequentes: i) uma relação de pagamento que, no cálculo das relações, anula o vínculo primitivo e/ou; ii) uma relação de remissão que, no cálculo das relações anula o vínculo primitivo e/ou; iii) uma relação de anistia que, no cálculo das relações, anula o vínculo primitivo²⁴⁸.

Alessi se refere ao acordo como um ato de reconhecimento que é bilateral, pois se origina ao mesmo tempo da Administração e do contribuinte. Justamente, trata-se da figura da determinação consensual: um ato administrativo que é consequência de um ajuste e que impede a impugnação sucessiva contra o próprio ato²⁴⁹. Assim, ter-se-ia um ato administrativo participativo, em que há atos negociais, mas que não formam um negócio jurídico, porque os efeitos, embora pretendidos por ambas as partes, não são por elas livremente estipulados, mas decorrem da lei²⁵⁰.

As alterações na concepção da participação do cidadão na atividade da Administração levaram ao ato administrativo participativo, de forma que se tem uma única manifestação de vontade administrativa. No processo de formação do ato, caberia à Administração Pública conjugar os interesses das partes para produzir a norma, que é expressa no ato. Assim, Dacomo denominaria essa norma individual e concreta de ato administrativo participativo. Esse ato, celebrado nos exatos termos da lei, entre a Administração e o contribuinte, visa ao bem comum e, para isso, utiliza-se dos interesses secundários²⁵¹.

No âmbito do Direito Tributário, o Código Tributário Nacional não conceitua explicitamente a transação, porém estabelece, em seu artigo 109, que os princípios gerais de direito privado utilizam-se dela para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários. E, no

²⁴⁷ DACOMO, 2009, p. 157.

²⁴⁸ DACOMO, 2009, p. 158.

²⁴⁹ ALESSI, Renato. **Principi di diritto amministrativo**. Quarta edizione. Milano: Giuffrè, 1978, p 77.

²⁵⁰ DI PIETRO, 2004, p. 214.

²⁵¹ DACOMO, 2009, p. 159.

artigo 110, determina que a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios para definir ou limitar competências tributárias²⁵².

Segundo Aliomar Baleeiro²⁵³, o legislador reconhece o império das normas de Direito Civil e Comercial quanto à definição, conteúdo e alcance dos institutos, conceitos e formas consagradas no campo desses dois ramos jurídicos. A prescrição, a quitação e outros conceitos conservariam, no Direito Financeiro, até quando neste não houver norma expressa em contrário, a mesma conceituação clássica do Direito Comum. O mesmo ocorre em relação aos contratos e às obrigações em geral. Mas o Direito Tributário, reconhecendo tais conceitos e formas, pode atribuir-lhes expressamente efeitos diversos do ponto de vista tributário.

O Código Tributário apenas estabelece que a transação é feita mediante concessões mútuas, em casos de determinação do litígio e de extinção do crédito tributário, e tal determinação está em harmonia com as definições do Código Civil²⁵⁴.

Assim, tanto na seara do Direito Civil como na do Direito Tributário, a transação põe fim ao litígio pendente entre as partes presumindo a existência de concessões mútuas, sendo essencial desse modo, que ambas as partes abram mão de parcela do seu direito em disputa como forma de solucionar a controvérsia. Ou seja, um acerto entre as partes por meio do qual somente uma delas abrirá mão de seus direitos não poderá ser classificado como transação. É necessário que haja a solução do conflito previamente estabelecido entre as partes, o que não prescinde, por certo da existência de demanda judicial em curso²⁵⁵. A diferença persiste apenas no fato de que a transação no Código Tributário Nacional está como uma hipótese extintiva do crédito tributário, como hipótese de pagamento, enquanto no Direito Privado é considerada como mera constituição de negócio jurídico.

3.2 AS CARACTERÍSTICAS DO INSTITUTO JURÍDICO

Código Civil de 1916 já estabelecia, em seu artigo 1035, que só quanto a direitos patrimoniais de caráter privado se permite a transação. De modo semelhante ao Código Civil

²⁵² DACOMO, 2009, p. 149

²⁵³ BALEEIRO, 1999, p. 685

²⁵⁴ DIACOMO, 2009, p. 150.

²⁵⁵ MENDONÇA, Priscila Faricelli de Mendonla. **Transação e arbitragem nas controvérsias tributárias**. 2013, 212 f. Dissertação (Mestrado). Faculdade de direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2013, p 133.

de 1916, o de 2002, em seu artigo 841 determina que só quanto a direitos patrimoniais de caráter privado se permite a transação²⁵⁶.

A mesma posição adota Caio Mário da Silva Pereira, para quem as partes não podem transigir quanto aos direitos não-patrimoniais, como os de família puros, assim como questões que envolvam matéria de ordem pública, nem direitos de que os transatores não possam dispor, entre os quais as coisas que estão fora de comércio²⁵⁷. Silvio Rodrigues, na mesma linha de raciocínio, afirma que a transação teria por objeto somente direitos patrimoniais de caráter privado, excluindo-se não só os bens fora do comércio, como aquelas relações jurídicas de caráter privado que interessam diretamente à ordem pública²⁵⁸. Da mesma forma adverte Maria Helena Diniz, para quem nem todas as relações jurídicas poderão ser objeto de transação, pois só é permitida em relação a direitos patrimoniais de caráter privado, suscetíveis de circulabilidade²⁵⁹.

O Código Civil de 2002, em seu artigo 841, dispõe que só quanto a direitos patrimoniais de caráter privado se permite a transação. O direito patrimonial é aquele que tem por objeto bens suscetíveis de avaliação econômica, sendo, em regra, transmissível ou transferível²⁶⁰. Direito disponível refere-se à espécie de direito subjetivo que possa ser abdicado pelo respectivo titular, ou ainda, disponível diz-se do bem cujo titular pode dele livremente dispor, alienar bens²⁶¹. Portanto, o direito que pode ser transacionado é aquele que tem por objeto bens suscetíveis de avaliação econômica e cujo titular pode dele dispor livremente, alienando-o.

Embora a doutrina civilista, usualmente marque que só se pode transacionar aquilo que se pode dispor, na realidade, a ideia de indisponibilidade não se confunde integralmente com a impossibilidade de se transacionar. Mesmo no que diz respeito a direitos absolutamente indisponíveis, é possível que destes decorram efeitos patrimoniais negociáveis. Da mesma forma, do fato de um direito ser absolutamente indisponível não implica que nenhum dos

²⁵⁶ *In verbis*: Art. 841. Só quanto a direitos patrimoniais de caráter privado se permite a transação. In BRASIL. Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 11, jan., 2002. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10406.htm>. Acesso em 01 jan 2016.

²⁵⁷ PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil**. Contratos. V. 3. 12ª ed. Rio de Janeiro: forense, 2007, p. 508.

²⁵⁸ RODRIGUES, 2004, p. 375. No mesmo sentido, Waschington de Barros Monteiro considera que só quanto a direitos patrimoniais de caráter privado se permite a transação. De acordo com esse dispositivo, não seria lícito transigir sobre questões relativas ao estado das pessoas, legitimidade do matrimônio e poder familiar. Em todos esses casos em que está em jogo o interesse social. (In MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de Direito Civil**: direito das obrigações, 2ª parte dos contratos em geral, das várias espécies de contrato dos atos unilaterais, da responsabilidade civil. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 397).

²⁵⁹ DINIZ, 2007, p. 331-332.

²⁶⁰ DINIZ, Maria Helena. **Dicionário jurídico**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 197;

²⁶¹ DINIZ, 2005, p. 228.

aspectos da questão possa ser objeto de transação, desde que a tutela daquele bem ou direito seja, de forma mais eficiente, garantida.²⁶²

Somente a situação concreta é determinante para avaliar a necessidade e a possibilidade, ou não, da realização da transação. Ademais, poderão existir situações em que os malefícios decorrentes da permanência do litígio, comparados com os benefícios de seu afastamento é que podem justificar a realização da transação e não, propriamente, a mera existência de incerteza ou controvérsias na relação jurídica. Dessa forma, por meio da transação, a Administração Pública e os cidadãos resolvem determinada situação fática ou jurídica controvertida, ultrapassando as barreiras do que é defendido pela doutrina clássica, tal qual a indisponibilidade do bem público e sua intransacionalidade²⁶³.

A transação, para a Administração Pública, não se baseia no exercício de uma liberdade, mas no cumprimento da vontade da lei. Isto porque a própria legislação estabelece margens de discricionariedade para que o agente público possa valorar e ponderar os interesses em conflitos e buscar a melhor solução diante da controvérsia, seja ela efetiva ou potencial. Assim, a transação, para o Poder Público, não se baseará no exercício de uma liberdade, mas no cumprimento da vontade da lei. Ora, se a Administração Pública deve, em juízo, reconhecer a procedência de um pedido, então ela pode transacionar a respeito dele e realizar a conciliação. Este entendimento em nada destoia do reconhecimento da indisponibilidade dos direitos de que cuida a Administração Pública²⁶⁴.

Por isso que ela tem o dever de buscar a solução do conflito de forma célere, delineando linhas para a consolidação de uma Administração Pública consensual, mais democrática, permitindo que o cidadão participe das decisões que lhe digam respeito, no próprio plano da relação jurídica constituída.

No caso da transação tributária, segundo Dacomo, o poder tributário, isto é, o processo de produção da norma individual e concreta introduzida pelo lançamento, é vinculado, mas depois que a obrigação tributária ingressa no ordenamento, torna-se o crédito dela decorrente patrimônio disponível da Administração, transacionável, portanto²⁶⁵. Ora, como visto anteriormente, o crédito tributário é passível de transação, posto que o próprio Código Tributário assim prevê no seu artigo 156, assim como corresponde a um bem público de

²⁶² SCHREIBER, 2014, p 28.

²⁶³ SCHREIBER, 2014, p 30.

²⁶⁴ FIORENZA, Fábio Henrique Rodrigues de Moraes. **Conciliação e administração pública**. Jus Navigandi, Teresina, ano 15, n. 2594, 8 ago. 2010. Disponível em <<https://jus.com.br/artigos/17131/conciliacao-e-administracao-publica/2>> Acesso em 11 jan 2016.

²⁶⁵ DACOMO, 2009, p. 162.

interesse secundário, servindo como instrumento a receita dele proveniente para realizar os interesses públicos primários.

No que se refere à capacidade para realizar a transação, esta requer que as mesmas propriedades concernentes à capacidade civil. Portanto, somente pessoas maiores e capazes podem transigir. Há, no entanto, pessoas que não podem transigir, sendo o próprio ordenamento jurídico brasileiro que assim determina²⁶⁶, não sendo incluídas as pessoas políticas. Estas têm capacidade para isso, desde que tenha sido editada lei que autorize tal procedimento, pois não há proibição, no ordenamento jurídico, que impeça o exercício dessa competência²⁶⁷.

No que pertine às modalidades, a transação pode ser judicial ou extrajudicial. A transação judicial deve se realizar no curso de um processo, recaindo sobre direitos contestados em juízo, porque ela completa o ato, tornando-o perfeito e acabado, permitindo a produção de efeitos jurídicos e encerrando o processo, ao positivar a desistência do direito que assistia às partes de obter do órgão judicante uma decisão sobre o mérito da questão. Por isso, concluída e homologada a transação, nenhum dos transatores pode alegar que concedeu mais do que devia ou menos do que lhe tocava²⁶⁸.

Sendo extrajudicial, se levada a efeito ante uma demanda ou litígio judicial iminente, evitado, preventivamente, mediante convenção dos interessados que, fazendo concessões recíprocas, resolvem as controvérsias, por meio de escritura pública, se a lei reclamar essa forma, ou particular, nas hipóteses em que a admitir. Não há necessidade de se homologar, por via judicial, tal transação, por ter sido feita, com função preventiva, antes de haver litígio ou demanda, justamente com a finalidade de evitá-los²⁶⁹.

No entanto, no caso de existir conflito de interesses entre a Administração e administrado, seja de cunho judicial ou não, caberá falar-se nesse tipo de procedimento para resolver as questões provenientes de consulta administrativa, processo administrativo ou

²⁶⁶ Não podem transigir o tutor em relação aos negócios do pupilo; o curador em relação aos do curatelado; o procurador sem poderes especiais; o incapaz; os pródigos; o marido sem outorga uxória, desde que a transação implique alheação ou oneração de bens imóveis, exceto se o regime de bens for o da separação; nas mesmas condições a mulher casada, sem autorização do marido; o síndico, sobre as dívidas e negócios da massa, salvo licença do juiz e audiência do falido; o mandatário sem poderes especiais e expressos; os procuradores fiscais e judiciais das pessoas jurídicas de direito público interno; o representante do Ministério Público; o inventariante, no caso indicado no art. 992, n II do antigo Código de Processo Civil Brasileiro.

²⁶⁷ DACOMO, 2009, p. 164.

²⁶⁸ DINIZ, 2007, p. 330.

²⁶⁹ DINIZ, 2007, p. 331.

judicial²⁷⁰. Ou seja, será possível quando houver o conflito caracterizado, visando à transação resolver as questões judicialmente ou extrajudicialmente.

Quanto à forma, no regime jurídico de direito privado, a transação é negócio jurídico solene, pois sua eficácia depende de forma prescrita em lei. Poderá ser feita por escritura pública, nas obrigações em que a lei o exige, ou por instrumento particular²⁷¹. Entretanto, no regime jurídico de direito público, a transação se caracterizará como ato administrativo realizado em conjunto com o cidadão e, portanto, deverá respeitar sua forma e requisitos, sob pena de nulidade²⁷².

Os efeitos da transação são indicados pelo ordenamento jurídico, vinculando-se apenas aqueles que manifestaram o propósito de se obrigar e não aproveita nem prejudica senão aos que nela intervieram, ainda que diga respeito a coisa indivisível²⁷³.

Maria Helena Diniz entende que a transação, como é meio indireto de extinção da obrigação, produz os seguintes efeitos extintivos: a) desvinculação do obrigado mediante acordo liberatório; b) equiparação à coisa julgada, pois a transação judicial homologada produz entre as partes o efeito de coisa julgada; c) identidade de pessoas, isto é, a transação só vincula os que transigiram; d) responsabilidade pela evicção; e) prevenção e extinção de controvérsias; f) possibilidade de exercício de direito novo sobre a coisa transigida; portanto, se depois de concluída a transação, um dos transigentes vier a adquirir novo direito sobre a coisa renunciada ou transferida, não estará inibido de exercê-lo, visto que a transação não implica a qualquer direito futuro, mas somente ao que o litígio ou dúvida objetivava, e, além disso, trata-se de direito independente do que deu causa à transação. É mister salientar, ainda que a transação produz efeitos declaratórios, pois apenas declara e reconhece direitos existentes, não operando qualquer transmissão ou constituição de direitos²⁷⁴.

Na transação não há renúncia ou transferência de vantagens feita por qualquer das partes, mas reconhecimento de direitos, já preexistentes, decorrente do efeito declaratório da instituição. Entretanto, há o efeito da coisa julgada, haja vista que o artigo 849 do Código

²⁷⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário**: fundamentos jurídicos da incidência. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 199.

²⁷¹ RODRIGUES, 2004, p. 374.

²⁷² DI PIETRO, 2004, p. 255. São requisitos do ato administrativo a competência, a finalidade, a forma, o objeto e o motivo.

²⁷³ Segundo o artigo 844 do Código Civil de 2002, *a transação não aproveita, nem prejudica senão aos que nela intervierem, ainda que diga respeito a coisa indivisível*. In BRASIL. Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 11, jan., 2002. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10406.htm>. Acesso em 01 jan 2016.

²⁷⁴ DINIZ, 2007, p. 334-335.

Civil determina a sua anulação apenas por dolo, coação ou erro essencial quanto à pessoa ou coisa controversa²⁷⁵.

Washington de Barros Monteiro também desse modo compreende os efeitos da transação, afirmando que esta oferece realmente pontos de contato com a sentença, mas com esta não se confunde. Em verdade, pela primeira, as partes decidem, por si e entre si, a demanda que as separa. A transação substitui a decisão que o magistrado viria a proferir, se a causa chegasse ao fim. Uma vez efetivada, equipara-se a sentença irrevogável, adquirindo todos os efeitos da coisa julgada e, como tal, oposta pode ser à outra parte²⁷⁶.

Assim, no caso da transação tributária, sendo o ato uma norma jurídica que determina o fim do litígio e como consequência a extinção da obrigação, inexistiria a possibilidade de execução judicial da dívida. Entretanto, isso não impede que se questione ou se anule a norma da transação na esfera judicial²⁷⁷.

Postas, assim, as características do instituto da transação no Direito Privado, bem como na seara da Administração Pública, construindo-se um raciocínio que permita concluir pela aplicação das suas normas também no Direito Tributário, observando as especificidades deste.

3.3 A TRANSAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

3.3.1 O conceito

Antes iniciar os termos a respeito da transação tributária, há que se ressaltar que a posição dos doutrinadores sobre o tema não é pacífica, de forma que divergem sobre o assunto. Alguns entendem que o instituto não poderia existir na seara tributária, porque a atividade administrativa do lançamento é vinculada e obrigatória, ou seja, a autoridade tributária não pode fazer concessões, mas, ao contrário, deve efetuar o lançamento estritamente conforme determina a lei. Por outro lado, alguns outros reconhecem o caráter essencialmente pragmático da transação e acabam por reconhecer a necessidade deste instituto²⁷⁸.

²⁷⁵ *In verbis*: Art. 849. A transação só se anula por dolo, coação, ou erro essencial quanto à pessoa ou coisa controversa. (In BRASIL. Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 11, jan., 2002. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10406.htm>. Acesso em 01 jan 2016.)

²⁷⁶ MONTEIRO, 2007, p. 399.

²⁷⁷ DACOMO, 2009, p. 169.

²⁷⁸ BATISTA JÚNIOR, 2007, p. 417.

Adotando posicionamento acerca da impossibilidade, Eduardo Marcial Ferreira Jardim defende a total incompatibilidade da transação no âmbito tributário:

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 tributos²⁷⁹.

Túlio Rosembuj manifesta-se a respeito da transação tributária de forma a considerá-la como a figura jurídica que mais incentiva o direito de participação do contribuinte para influir na função administrativa, chegando até a co-decisão na manifestação concreta de poder que o afeta. A transação corresponderia ao contrato que explica a ideia do interesse fiscal compartilhado pelo particular e pela Administração²⁸⁰. Segundo o autor, a finalidade do contrato de transação é resolver uma controvérsia entre as partes mediante concessões recíprocas, solucionar um conflito entre duas pretensões unilaterais, alegadas ou não num processo, por meio da convergência de concessões. A transação contribuiria, dessa forma, para a distribuição do interesse fiscal entre a Administração e o contribuinte, servindo, ao mesmo tempo, para economizar questões litigiosas e facilitar a arrecadação ordinária e regular dos impostos, haja vista que impede demandas ou se torna propulsora de soluções negociadas e amigáveis²⁸¹.

A professora Paula Vicente-Arche Coloma destaca que os elementos essenciais que caracterizam a transação poderiam ser sistematizados em torno de três aspectos: em primeiro lugar, na transação há uma relação jurídica incerta, suscetível de provocar litígios, ou, ao menos incerta subjetivamente para as partes, mesmo quando, objetivamente, não haja fundamento para a dúvida. Em segundo lugar, existe a intenção das partes de substituir a relação duvidosa por uma relação certa e incontestável. Finalmente, ocorrem as concessões recíprocas por parte dos interessados, de modo que faça certo sacrifício de maneira definitiva e não provisória²⁸². Porém, no direito positivo tributário brasileiro seria possível aplicá-la nos

²⁷⁹ JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. Comentários aos artigos 170 a 172 do Código Tributário Nacional. In: SOUZA, Hamilton Dias de. TILBERYM Henry.; MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Comentários ao Código Tributário Nacional**. vol IV. São Paulo: IBET – Instituto Brasileiro de Estudos tributários e Editora Resenha Tributária, 1978, p. 402.

²⁸⁰ ROSEMBUJ, Túlio. **La transacción tributaria**. Barcelona: Atelier, 2000, p 41.

²⁸¹ ROSEMBUJ, 2000, p. 43.

²⁸² COLOMA, Paula Vicente-Arche. **El Arbitraje en el Ordenamiento Tributario Español**: una propuesta. Madri: Marcial Pons, 2005, p. 140-141.

casos em que se observasse o início do conflito tributário, indo além de mera técnica a ser aplicada quando já se tem o litígio formalizado no âmbito administrativo e judicial²⁸³.

Há autores, como Batista Júnior, que entendem a transação administrativo-tributária como um contrato de direito público, que possibilita, mediante a existência de controvérsia efetiva ou potencial, a fixação acordada do montante do crédito tributário (transação administrativa preventiva de fixação), anteriormente ao lançamento, bem como a extinção das obrigações tributárias controversas (ou do crédito tributário) por meio do perdão de multas (ou de parte das multas), ou mesmo do afastamento do tributo (ou de parte deste), tal como se dá na anistia ou remissão. Verificar-se-ia que a transação administrativo-tributária terminativa seria contrato administrativo de transação que estabelece o caminho acertado alternativo, possibilitando que as obrigações controversas, postas pela lei de forma heterônoma, sejam extintas²⁸⁴.

No Direito Tributário brasileiro, caracteriza-se como um instituto empregado no seu sentido jurídico e não como vulgarmente conhecido como negócio jurídico simplesmente²⁸⁵. A transação tributária depende sempre de uma previsão legal, e tem o objetivo de solucionar um conflito, como o de interpretação a respeito da lei, antes do ajuizamento da execução fiscal ou do início do processo administrativo, por exemplo. Ou seja, não há que se entender necessária a existência de uma ação judicial para caracterizar o litígio, posto que a transação não é uma forma comum de extinção do crédito tributário²⁸⁶.

Segundo Onofre Alves, na esfera do Direito Público, para que se possa celebrar a transação administrativa, o bem ou direito deve ser disponível ou deve haver lei que autorize expressamente a transação. Não se trata de abrir exceção à regra de que o objeto de transação seja direito disponível, até porque os bens públicos, como o crédito tributário, podem ser objeto de disposição, contanto que essa disposição, legalmente fundamentada, seja a forma de bem atender ao melhor interesse público possível. Desde que presente autorização legal, ou desde que verificada a competência legal para transigir e para cumprir as concessões feitas, atendido ao procedimento previsto em lei, é possível a transação administrativa, em sintonia com o mandamento de boa administração²⁸⁷.

²⁸³ Diferentemente opina Paulo de Barros Carvalho para o qual se permite a transação nos casos de litígios em curso, ao contrário do que ocorre na seara do direito civil, em que é possível prevenir um litígio. (In CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 498).

²⁸⁴ BATISTA JÚNIOR, 2007. p. 418.

²⁸⁵ BALEEIRO, 1999, p 511.

²⁸⁶ MACHADO, Hugo de Brito. A transação no direito tributário. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo. nº 75, 2001, p. 55.

²⁸⁷ BATISTA JÚNIOR, 2007, p. 512.

Para Dacomo, a transação tributária é ato administrativo participativo, pois antes da concretização unilateral, existe um momento de diálogo entre o Fisco e o contribuinte, no processo de produção, que possibilita a elaboração de um ato administrativo, isto é, o reconhecimento de que o ato é emitido com base em um acordo. A participação do contribuinte dá-se no processo de produção do ato administrativo quando o sujeito passivo discute e acorda (na qualidade de portador de interesse seu, individual) com a Fazenda dentro do procedimento administrativo tributário²⁸⁸. Corrobora esse posicionamento para o entendimento de Baleeiro, tendo em vista que ele considera que o próprio artigo 171 do Código Tributário Nacional conceitua transação, empregando o vocábulo no sentido jurídico e não vulgar de negócio qualquer, mas com o conteúdo de ato jurídico específico no qual um conflito entre os interessados pode ser regulado e extinto mediante ajuste e concessões recíprocas. Ato jurídico, porque modifica e extingue obrigações preexistentes, e não contrato, apesar de prestigiosas opiniões em contrário, porque não cria tais obrigações²⁸⁹.

A autora considera que a norma da transação provoca mudança significativa, substituindo o crédito tributário *ex lege* por outro novo, subsequentemente ao acordo entre as partes e derivado também da lei. Na verdade, a norma de transação retira do ordenamento a norma do lançamento, que tem como consequente a obrigação tributária, e introduz uma nova norma, a da transação, que tem no consequente também uma obrigação tributária. Esta, por sua vez, poderá ser extinta, ou melhor, retirada do ordenamento quando do pagamento²⁹⁰.

Para Edvaldo Brito, a pertinência da transação na cobrança do crédito tributário se faz presente, desde que sejam respeitadas as suas garantias e privilégios, assim como se dê espaço à correção de erros de fato ou de direito possíveis de ocorrer diante de uma legislação complexa, de difícil interpretação, bem assim se compensem os desequilíbrios entre os dois polos subjetivos da relação, face a um crédito preche desses privilégios e garantias. Ou seja, possível a transação tributária desde que sejam observadas preferências que a lei estabelece para a hipótese de concorrência do direito subjetivo de crédito tributário com quaisquer outros, assim como respeitadas as disposições legais que resguardam o direito subjetivo de crédito tributário que o preserva de qualquer procedimento que dificulte a sua satisfação²⁹¹.

Malgrado todos os posicionamentos apresentados, há que se convir que o texto do artigo 171 do Código Tributário Nacional estabelece que uma lei pode facultar, nas condições indicadas nela, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária realizar concessões mútuas,

²⁸⁸ DACOMO, 2009, p 176.

²⁸⁹ BALEEIRO, 1999, p. 905.

²⁹⁰ DACOMO, 2009, p. 176.

²⁹¹ BRITO, 2016, p 289.

importando na celebração da transação que importe na determinação de litígio e conseqüente extinção de crédito tributário²⁹². Essa disposição normativa, cabe ressaltar, não pôs qualquer limite material para o exercício da transação. Por isso, o modo lógico de alcançar o acordo será sempre aquele que se evidencia por aproximação consensual e bilateral, mediante concurso de vontades das partes, com mútuo sacrifício de expectativa²⁹³.

Então, infere-se que a transação em matéria tributária consiste em proposta de um acordo estabelecido pela Administração Pública, com base em uma norma legal, em que se objetiva por fim a um litígio, seja judicial ou administrativo ou determinar qual interpretação de uma norma seria a correta, que verse sobre o pagamento de crédito fiscal envolto em controvérsia. Poderiam, nessas situações, ser feitas concessões por parte da Administração Pública, sempre tendo em vista o interesse maior, ou seja, o interesse público, consubstanciado numa efetiva e justa satisfação do crédito tributário²⁹⁴. Ademais, deve a lei que regular a transação tributária estabelecer as condições em que pode ser feita com tal objetividade que restará afastada a arbitrariedade, e atribuir superiores da Administração Tributária para que, se alguma arbitrariedade se fizer, seja mais fácil o controle do ato que há de ser praticado sempre no interesse da Fazenda Pública²⁹⁵.

O fundamento das transações tributárias é a confiança recíproca, amparada na boa-fé objetiva, no respeito ao *pacta sunt servanda* e no fundamento constitucional do ato jurídico perfeito (art. 5º, XXXVI – a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada). Enquanto perdurar a Constituição que se tem em vigor, nenhuma autoridade administrativa poderá usar de ato administrativo episódico ou alegar lei dirigida materialmente contra a coisa julgada, o direito adquirido ou o ato jurídico perfeito²⁹⁶. São estes, de modo inequívoco, a razão de ser da existência do Estado em relação à sociedade

²⁹² O artigo 171 da Lei 5172/66 escreve: *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* (In BRASIL. **Lei 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõem sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Código tributário nacional, código de processo civil, constituição federal e legislação tributária e processual tributária. CARRAZA, Roque Antonio (organizador), 4ª ed. rev., ampl., e atual. São Paulo, SP: Editora Revista dos Tribunais, 2013)

²⁹³ TORRES, Heleno Taveira. Princípios de segurança jurídica e transação em matéria tributária. In SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (org). **Transação e arbitragem no âmbito tributário**: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso. Belo Horizonte: Fórum, 2008. fls. 299-330. p p 312.

²⁹⁴ MARTINS FILHO, Luiz Dias; ADAMS, Luís Inácio Lucena. A transação no Código Tributário Nacional e as novas propostas normativas de lei autorizadora. Luiz Dias Martins Filho, Luís Inácio Lucena Adams. In SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (org). **Transação e arbitragem no âmbito tributário**: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso. Belo Horizonte: Fórum, 2008. 15 – 42, p 20.

²⁹⁵ MACHADO, p 114.

²⁹⁶ TORRES, 2008, p 314.

civil. Nesse contexto, resta nítida a relevância do instituto da transação em matéria tributária, pois consiste em instrumento apto a possibilitar às partes a composição dos conflitos, sem a necessidade do dispêndio de tempo e de recursos que as discussões administrativas e judiciais proporcionam a ambas, nem de assunção do ônus da imprevisibilidade que elas proporcionam²⁹⁷.

3.3.2 A consequência e o objetivo da norma de transação tributária

Como demonstrado no tópico anterior, o artigo 171 do Código Tributário Nacional apresenta a transação com objetivo de determinar litígio e extinguir crédito tributário, estando de acordo com o que preceitua o artigo 156²⁹⁸ do mesmo diploma. A divergência hermenêutica concernente à extensão semântica dos termos *determinação* e *litígio* se resolve diante de uma interpretação literal, buscando o significado nas linhas de um dicionário. Assim, determinação, segundo dicionário da Língua Portuguesa Contemporânea, significa ação de decidir, de estabelecer alguma coisa, equivalente a decisão, resolução. Litígio, segundo o mesmo dicionário, significa disputa, contenda, pendência equivalente à demanda, ou a pleito²⁹⁹.

Para Maria Helena Diniz, litígio é um instituto do Direito Processual Civil e significa uma questão judicial, uma discussão formada em juízo, controvérsia, contestação, causa, conflito de interesses onde há pretensão de uma das partes processuais e resistência de outra³⁰⁰. Para Paulo de Barros Carvalho, onde houver conflito de interesses instalado entre Administração e administrado na esfera tributária, seja de cunho judicial ou não, caberá falar-se nesse tipo de procedimento terminativo, se como tal for aceito. Segundo este autor, ao contrário do que ocorre no direito civil, no qual o instituto da transação possui a prerrogativa de prevenir e terminar o litígio, na seara do Direito Tributário só se admite a transação

²⁹⁷ SEVERINI, Tiago V. Transação em matéria tributária no direito brasileiro? **Revista Jurídica da Previdência**. V. 11, nº 95, 2010. Disponível em

<https://revistajuridica.presidencia.gov.br/ojs_saj/index.php/saj/article/view/228>. Acesso em 28/12/2015.

²⁹⁸ *In verbis*: Art. 156. *Extinguem o crédito tributário a transação.* (In BRASIL. **Lei 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõem sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Código tributário nacional, código de processo civil, constituição federal e legislação tributária e processual tributária. CARRAZA, Roque Antonio (organizador), 4ª ed. rev., ampl., e atual. São Paulo, SP: Editora Revista dos Tribunais, 2013)

²⁹⁹ ACADEMIA DAS CIÊNCIAS DE LISBOA. **Dicionário da Língua Portuguesa Contemporânea**. Lisboa: Verbo, 2001, p. 1232.

³⁰⁰ DINIZ, 2005, p. 156.

terminativa. Ou seja, há de existir litígio para que as partes possam transigir e compor seus interesses³⁰¹.

Por outro lado, assevera Carnelutti que o litígio corresponde ao conflito de interesses qualificado pela pretensão de um dos interessados e pela resistência do outro³⁰². Nessa mesma linha de raciocínio, Hugo de Brito assevera que para que seja possível a transação no Direito Tributário, impõe-se tenha sido já instaurado o litígio, embora não se há de exigir que este se caracterize pela propositura de ação judicial. Basta que tenha sido impugnado, pelo sujeito passivo da obrigação tributária, um auto de infração contra o mesmo lavrado. Ou por outra forma se tenha estabelecido uma pendência, dando lugar à instauração de um procedimento administrativo a ser julgado pelo órgão administrativo competente³⁰³.

Realmente, o que se impõe é que esteja configurado um conflito, a ser dirimido pelo órgão julgador administrativo ou judiciário, nos termos do procedimento próprio. Litígio atual, já instaurado, e não apenas anunciado por um dos sujeitos da relação, geralmente o Fisco. A pretensão do Fisco há de ter sido formalmente manifestada ou o contribuinte deve demonstrar a dúvida quanto à interpretação ou aplicação da legislação tributária³⁰⁴. Em outras palavras, se “litígio” for apenas o conflito jurisdicionalizado, não seria possível a transação sem prévio ajuizamento de ação perante o Poder Judiciário³⁰⁵.

A transação, conforme pontua Ricardo Lobo Torres, implica no encerramento do litígio através de ato do sujeito passivo que reconhece a legitimidade do crédito tributário, mediante concessão recíproca da Fazenda Pública. O objetivo primordial da transação é, por conseguinte, encerrar o litígio, tornando seguras as relações jurídicas³⁰⁶. O objetivo da norma de transação é, portanto, por fim ao litígio, quando os sujeitos do vínculo concertam abrir mãos de parcelas de seus direitos, chegando a um denominador comum, teoricamente interessante para as duas partes, e que propicia o desaparecimento simultâneo do direito subjetivo e do dever jurídico correlato³⁰⁷.

Embora esteja presente o objetivo de encerrar o conflito tributário, encerrando as dúvidas ou findando um processo administrativo ou judicial, a transação possui como consequência a extinção do crédito tributário. A respeito da extinção deste a doutrina diverge,

³⁰¹ CARVALHO, 2004, p. 203.

³⁰² CARNELUTTI, 2004, p. 93.

³⁰³ MACHADO, 2007, p. 56.

³⁰⁴ BATISTA JÚNIOR, 2007, p. 414.

³⁰⁵ ASSUNÇÃO, p.5.

³⁰⁶ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 14. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 298.

³⁰⁷ CARVALHO, 2004, p. 498.

haja vista que prelecionam diversos entendimentos a respeito da efetiva extinção do crédito tributário.

Observa Paulo de Barros Carvalho que 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 vínculo³⁰⁸. Assim, o acordo realizado não extingiria o crédito tributário no instante em que se realizara, mas, sim, após o cumprimento das cláusulas nele presentes, restando sobrestada a exigência do crédito.

Em contrapartida a esta posição, há que se observar que não se poderia considerar as hipóteses de suspensão de exigibilidade do crédito tributário como meios para se alcançar a extinção do crédito tributário na transação. Isto porque, como ocorre usualmente com a imposição do parcelamento como uma forma de se realizar a transação tributária, a hipótese de suspensão da exigibilidade apenas suspende a cobrança do crédito tributário, de forma que pode o crédito voltar a ser exigido por inteiro ou pelo saldo remanescente – diferentemente do que ocorre na transação, causa de efetiva extinção do crédito tributário³⁰⁹.

Hugo de Brito, por sua vez, afirma que, a não ser que se entenda a extinção como referida apenas à parte do crédito tributário da qual abriu mão a Fazenda, na verdade a transação, embora arrolada como causa extintiva do crédito tributário, a rigor e a menos ordinariamente, não o extingue³¹⁰. Segundo ele, a transação extingue o crédito tributário na parte em que a Fazenda abriu mão, concedeu. E pode ocorrer que um crédito tributário seja, por inteiro, dispensado pela Fazenda, contra o pagamento de outro crédito tributário também em questionamento. A Fazenda estaria abrindo mão do seu direito de insistir na cobrança de um contribuinte e o contribuinte estaria abrindo mão do seu direito de questionar a exigência do outro. Isto justifica a inclusão da transação como causa extintiva do crédito tributário³¹¹.

Paulo Henrique Figueiredo se manifesta nesse sentido, de forma que compreende que geralmente da transação decorre a extinção da relação obrigacional que acolhia o litígio. Contudo, a extinção obrigacional não constitui o objetivo primeiro da transação, vez que o que há de ficar extinto por este instituto é o litígio em potencial ou instalado, ou, em termos mais profundos, a incerteza quanto à relação jurídica que albergava prestações opostas.

³⁰⁸ CARVALHO, 2007, p. 498.

³⁰⁹ MARTINS FILHO e ADAMS, 2008, p 18.

³¹⁰ MACHADO, 2007, p. 57.

³¹¹ MACHADO, 2007, p 57.

Portanto, com a transação desaparece a própria lide, ou seja, a pretensão resistida, e não necessariamente a relação ensejadora das pretensões contrapostas³¹².

Já para Dacomo, a realização da transação terminaria na produção e introdução de uma norma individual e concreta no ordenamento jurídico, retirando a vigência da norma que fora posta pelo lançamento tributário. Assim, haveria a extinção do crédito tributário proveniente do lançamento, apresentando-se nova relação jurídica tributária através da realização da transação tributária³¹³.

A transação tributária, em sua essência, tem como objetivo a extinção do crédito tributário, de forma que poderia continuar a obrigação tributária que lhe deu origem persistir. Ou seja, o direito ao crédito do Estado, traduzido e delineado na obrigação tributária, não desaparece necessariamente quando da realização da transação tributária³¹⁴. O que se finda é o crédito tributário que nasceu de forma inválida, que se modificou a partir das concessões, que fora diminuído por alguma remissão. A obrigação tributária se atrela ao fato e sua subsunção à norma, enquanto o crédito tributário se detém liquidado a partir da realização do lançamento tributário. A obrigação é indisponível, o crédito tributário é bem disponível, por sua vez. Só haverá a extinção da obrigação tributária a partir do momento em que for o dever a ela correlativo adimplido pelo sujeito passivo de forma adequada e válida. Daí que é possível modificar os aspectos quantitativos, quando há dúvidas acerca do montante a ser pago, extinguindo-se um conflito tributário, mas não dúvidas quanto à existência da própria obrigação tributária. Daí que é possível realizar a transação impondo a compensação de determinado crédito, a remissão, a dação em pagamento, extinguindo o conflito e a obrigação tributária se adimplido o dever de pagamento corretamente pelo sujeito passivo.

3.3.3 O regime jurídico

A transação tributária, para ter validade, impescinde de disposição legal e terá seu fundamento de validade na lei, a qual deverá tratar de todos os pressupostos e aspectos procedimentais essenciais a serem observados como forma de conferir validade ao ato decisório que advier. Corroborando para tanto, Hugo de Brito Machado admite a transação no Direito Tributário, mas defende a necessidade de que ela tenha em seu âmbito um regime

³¹² FIGUEIREDO, 2004, p. 128-129.

³¹³ DACOMO, p. 180

³¹⁴ MACHADO, 2008, p 116.

jurídico específico, indispensável para que o interesse pessoal de quem eventualmente representa o Estado não prevaleça sobre o interesse deste ³¹⁵.

Quando se trata de transação tributária, está se trabalhando no âmbito jurídico de Direito Público, o que significa que estão sendo guardados todos os princípios constitucionais que subordinam esse regime ³¹⁶. Ademais, como primeiro destaque do regime jurídico e da validade da transação, há que se observar o veículo normativo em que se encontrará prevista a possibilidade de sua realização. Afinal, caberá a este diploma normativo permissivo da transação o esclarecimento das hipóteses em que esta terá cabimento, tanto em situações em que tenha havido conflito administrativo quanto naquelas em que houver conflito judicial, sem que isso venha a causar qualquer detrimento ao instituto da transação ou à racionalidade do sistema concebido no Código Tributário Nacional. Caberia à proposta normativa também esclarecer, suficientemente, quanto às autoridades administrativas credenciadas a celebrar a transação tributária ³¹⁷.

Quanto à especificidade do veículo normativo, é certo que há uma importância da norma geral para unificar e pacificar o cumprimento da obrigação tributária principal e acessória. Afinal, sem a presença da referida lei, cada pessoa política de direito público interno competente para tratar da transação tributária iria traçar os limites e as condições nucleares deste instituto, além de permitir inúmeras hipóteses diversificadas e desiguais de transações tributárias. Situação que levaria a uma verdadeira guerra fiscal, explícita ou implícita ³¹⁸. Dessa forma, o Código Tributário Nacional serve como um vetor para que cada ente possa editar e promulgar sua lei permissiva e procedimental da transação tributária referente aos tributos pertencentes à sua competência, obedecendo requisitos mínimos, utilizando-se do instrumento legal. Afinal, não há qualquer dispositivo expresso proibitivo na Constituição Federal em relação à transação tributária, motivo pelo qual esta pode ser instituída através de lei ordinária, observando princípios constitucionais a ela aplicáveis, em especial os da igualdade, equidade, capacidade, contributiva, razoabilidade, proporcionalidade, impessoalidade, eficiência e publicidade, como defende Vittorio Cassone ³¹⁹.

³¹⁵ MACHADO, 2007, p. 55.

³¹⁶ DACOMO, 2009, p. 185.

³¹⁷ MARTINS FILHO e ADAMS, 2008, p 21.

³¹⁸ CASSONE, 2002, p.225.

³¹⁹ CASSONE, Vittorio. Transação, conciliação e arbitragem no âmbito tributário: confronto entre os princípios constitucionais aplicáveis. . In SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de; GUIMARÃES, Vasco Branco. (org). **Transação e arbitragem no direito tributário**. Homenagem ao jurista Carlos Mario da Silva Velloso. São Paulo: Ed. Fórum, 2008, p. 217-298, p. 221.

A legitimidade jurídica da renúncia de receitas tributárias decorre da validade do processo legislativo específico conformado à determinação do constituinte³²⁰. Assim, a possibilidade de ajustar transação em litígio tributário compõe o poder do ente federativo sobre o respectivo tributo: dede ser decisão política sobre renúncia da receita tributária, positivada através de lei. Ou seja, o contorno constitucional da competência tributária faculta a inclusão de instrumentos de não-tributação na lei reguladora do tributo, dando certa margem para a renúncia de receitas, a qual deve estar prevista na lei de diretrizes orçamentárias, atendendo ao princípio da transparência e exigência da gestão fiscal responsável³²¹.

Assim, devendo o ente que realiza a transação tributária ser o mesmo competente para instituir o referido tributo que se leva a acordo com o contribuinte, da mesma forma deve ser o instrumento legal para a concessão da renúncia de receita, observando os limites da Lei de Responsabilidade Fiscal mais à frente tratados. A permissão do legislador para realizar a transação de determinado tributo, para Nadja Araújo, deve ser positivada pelo mesmo tipo de instrumento normativo utilizado pelo ente competente na instituição do tributo em foco: em regra, por lei ordinária³²²³²³.

Contrário a esta posição encontra-se o entendimento de Edvaldo Brito, segundo o qual a transação tributária corresponde à matéria reservada à lei complementar, tendo em vista que o instituto alvo da transação é o crédito tributário existente, bem como a supremacia e a indisponibilidade do interesse público. Ou seja, considerando-se que o lançamento é atividade administrativa vinculada e obrigatória, assim como só há cobrança de crédito tributário após a realização do lançamento, a transação tributária trata do referido crédito e, por isso, deve observar os ditames constitucionais a respeito na necessidade de legislar a respeito de matéria tributária pelo instrumento da lei complementar, nos termos do artigo 146 da Constituição Federal de 1988³²⁴. Esse entendimento se dá diante do fato de que o próprio diploma

³²⁰In verbis: *Art. 150, §6º da CF/88. 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. (In BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988)*

³²¹ ARAUJO, Nadja. **Transação tributária**: possibilidade de consenso na obrigação imposta. Porto Alegre: Núbria Fabris Ed., 2009, p. 48-49.

³²² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.917. Relator Ministro Ricardo Lewandowski. Distrito Federal, de 24 de agosto de 2007, in DJ 24-08-2007, p.-***.; e BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.405. Relator Ministro Teori Zavascki. Distrito Federal, de 26 de março de 2014, in DJ 26-03-2014, p.-***.

³²³ ARAUJO, 2009, p. 54.

³²⁴ BRITO, 2016, p. 291.

constitucional brasileiro não esgota a matéria tributária, legitimando normas subalternas para fins de integração do referido conteúdo³²⁵.

De fato, a lei complementar neste ponto é necessária: indicar quais as formas de realização de transação tributária para fins de extinção do crédito tributário. Assim o fez o próprio Código Tributário Nacional ao elencar as hipóteses de extinção do crédito tributário no artigo 156. No entanto, o referido diploma normativo não apresentou a regulamentação do procedimento sob o qual se desenvolveria a transação tributária, se através da mediação, se através da conciliação, se através da arbitragem – este, sim, pode se dar através de lei ordinária. Isto porque a matéria relativa ao procedimento não fora elencada no rol da matéria tributária restrita à lei complementar, bem como se trata de matéria de lei alvo de todos os entes públicos, posto que a todos interessa a arrecadação tributária.

A lei que tratasse dos procedimentos de mediação, conciliação e arbitragem para fins de realização da transação tributária deve ser da espécie de lei ordinária, posto que o instituto da transação tributária se fundamenta no artigo 171 do Código Tributário Nacional, já validado perante o diploma constitucional. Em outras palavras, o que necessita ser matéria de lei complementar a ser instituída pela União ou pelos Estados, Municípios e Distrito Federal, em caso de ausência da lei, é a transação tributária, os limites das concessões do crédito tributário, as hipóteses para fins de realização das concessões e consequente extinção do litígio e crédito tributário. As regras do procedimento sobre o qual se realizará a transação tributária pode ser alvo da lei ordinária – assim é o caso da lei nº 9.784 de 29 de janeiro de 1999 que apresenta as regras do processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal³²⁶, sendo esta lei norte para as leis dos entes que tratam do processo administrativo nas respectivas repartições.

O instrumento normativo, portanto, para tratar do procedimento dos meios consensuais alternativos de solução de conflito para fins de realização da transação tributária é a lei ordinária. Cada ente pode legislar a respeito dessa matéria para fins de resolução dos conflitos tributários relacionados aos tributos de sua competência, haja vista que o interesse do montante de receita arrecadado é seu para custeio de suas atividades e promoção de direitos sociais e garantias individuais. Assim, se já existe lei ordinária que trata da mediação, conciliação para os casos que envolvam crédito de tributos federais, como a Lei 13.140/2015,

³²⁵ BRITO, Edvaldo. Planejamento Tributário: o legítimo direito de resistir ao pagamento de tributos. In Valdir de Oliveira Rocha (Coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2008, p 94-115, p 94.

³²⁶ BRASIL. Lei 9.784, de 29 de janeiro de 1999. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 1, fev., 1999. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9784.htm>. Acesso em 24 jan. 2016.

dão-se o aval e o direcionamento para os demais entes públicos regularem tais procedimentos para a realização da transação dos tributos a que lhe competem no âmbito das repartições administrativas fiscais.

No que tange aos créditos tributários alvo de litígios judiciais, o procedimento de mediação e conciliação a ser adotado é o mesmo previsto na Lei 13.105/2015, o Código de Processo Civil Brasileiro. Isto porque não se trata dos referidos procedimentos na Lei 6.830/80, Lei de Execuções Fiscais, de forma que o magistrado e as partes devem se pautar na utilização do Código de Processo Civil de forma subsidiária, em caso de omissão da primeira lei específica³²⁷.

Quanto ao conteúdo do veículo normativo que institui a permissão de transacionar, deve a legislação identificar os tributos e os respectivos benefícios, com seus limites. Ou seja, o enunciado legal deve delimitar os contornos da indisponibilidade, permitindo as reduções percentuais sobre o crédito ou de valores monetários então discriminados – e expressar os modos admissíveis e o marco temporal para a materialização das concessões, cuja escolha pode ser atribuída ao administrador para avaliação em face das circunstâncias reais³²⁸. Dessa forma, a lei de permissão para a transação apresentará os marcos para o controle, de sua constitucionalidade diante dos princípios tributários, bem como, de sua legitimidade em se alcançar o fim do interesse público primário³²⁹.

Além do veículo normativo necessário para se instituir a transação tributária, outro aspecto se faz necessário analisar: a transação tributária pressupõe a existência de uma relação jurídica duvidosa ou conflituosa³³⁰. Muitas vezes, a relação conflituosa se dá através da oposição do sujeito passivo à exigência tributária do ente estatal, tanto na seara judicial como na seara administrativa.

Após a ocorrência do fato gerador e antes da constituição do crédito tributário, o sujeito passivo pode instaurar um litígio, com a apresentação de consulta sobre aplicação da legislação atinente a sua situação. Tal demanda decorre de dúvidas sobre a norma de regência para determinada circunstância. Nesse caso, a resposta para o questionamento é atribuição

³²⁷ *In verbis*: Art. 1º - A execução judicial para cobrança da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias será regida por esta Lei e, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil. (In BRASIL. BRASIL. Lei 6.830, de 22 de setembro de 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 24, set., 1980. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6830.htm> Acesso em 24 jan. 2016.)

³²⁸ NABAIS, José Casalta. **Contratos fiscais**: reflexões acerca da sua admissibilidade. Coimbra: Almedina, 1994, p 264.

³²⁹ TORRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e direito privado**: autonomia privada, simulação, elusão tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p 56.

³³⁰ MARTINS FILHO e ADAMS, 2008, p 21.

exclusiva da Administração Tributária, em função do liame entre a questão litigiosa e a constituição do crédito tributário³³¹.

Além da consulta, na seara administrativa, observa-se o início do litígio com a apresentação da impugnação do contribuinte ao lançamento, que deve ser processado na instância escolhida pelo sujeito passivo. A escolha pela via administrativa transfigura o procedimento em processo administrativo-tributário para efetivação das garantias constitucionalizadas do contraditório e da ampla defesa à vista da exigência tributária. Abre, inclusive, oportunidade para o exercício do poder-dever de autotutela imposto pelo ordenamento jurídico à Administração Tributária, permitindo o controle de estrita legalidade do lançamento exigida constitucionalmente³³².

Por fim, encontra-se o processo judicial como instrumento mais utilizado para o litígio tributário. Essa via exclui a decisão administrativa, encerrando eventual processo administrativo em andamento, de forma que o contribuinte pode se opor à Fazenda Pública através de ações perante o Poder Judiciário. Ademais, a regularidade do processo administrativo pode ser questionada perante o juiz, de forma que o litígio tributário solucionado no processo administrativo pode renascer na via judiciária. Pode o contribuinte, inclusive, pleitear a invalidade da inscrição do débito na dívida ativa, bem como apresentar defesa diante da pretensão executiva da Fazenda Pública³³³.

Como se observa, pressupõe-se uma relação conflituosa, observando a presença de um litígio para a realização da transação. Em princípio, qualquer conflito surgido após a ocorrência do fato previsto na hipótese de incidência tributária poderia ser finalizado pela transação, haja vista que o Código Tributário Nacional não especifica nenhum outro parâmetro de exclusão³³⁴. Convém ressaltar que não há que se falar em transação tributária para prevenir, impedir, predispor acerca de litígio em matéria tributária. A transação pode ser admitida, tão-somente, para encerrar controvérsia ou sanar dúvidas acerca do montante devido ou qualificação de um ato/fato.

Postas essas diretrizes, convém analisar os elementos que compõem a transação tributária, como fora realizado diante do instituto da transação em sentido lato. Como ocorrera no referente tópico, passa-se a observar as características dos entes que podem realizar a transação tributária, a capacidade do sujeito passivo em poder assumir os termos do acordo

³³¹ ARAUJO, 2009, p. 88.

³³² ARAUJO, 2009, p. 90.

³³³ ARAUJO, 2009, p. 96.

³³⁴ FURTADO, Antônio Carlos. Transação tributária: extensão e limitações. **Revista Forense**. Rio de Janeiro. v; 276, a. 77,out/dez, 1981, p 39-46, p. 43.

proveniente da transação tributária, a forma, restando a análise do objeto da transação tributária para tópico subsequente.

Na transação tributária, por se tratar de uma transação que ocorre no âmbito do Direito Público, é necessário observar a competência do agente representante do sujeito ativo da relação jurídico tributária. O crédito tributário poderá ser objeto de transação na medida em que o agente responsável por firmar o termo respectivo detenha autorização legal para tanto, tendo em vista que os princípios da legalidade e da tipicidade cerrada assim determinam. Deve ser um agente que figure na posição de sujeito ativo³³⁵ na relação jurídica tributária e que possua capacidade jurídica para declarar a disponibilidade sobre direito ou pretensão em discussão.

Se a liberdade de disposição do patrimônio pode ser restringida pelo tributo somente com expresse consentimento e na medida indicada pelos representantes dos cidadãos, através da indicação da competência de cada ente tributário, convém a este ente competente também a escolha pela não tributação ou renúncia aos créditos tributários. Em outras palavras, assim como a imposição depende de expressa manifestação do povo através da lei, a realização da transação tributária surge como opção política-democrática a ser instrumentalizada por enunciado legal e decisão do ente competente. Assim, a decisão quanto à disposição de receita tributária expressa poder e escolha entre alternativas em função de um fim desejado, qual seja a realização de um interesse público primário por meio do interesse público secundário, instrumental³³⁶.

No sistema tributário brasileiro, há normas e princípios que, em princípio, excluem a autonomia da vontade. O sujeito passivo está obrigado a pagar o tributo, e ao sujeito ativo está imposta a atividade de arrecadação da exação fiscal. Nesse contexto, a solução da autocomposição tributária deve ser fórmula de uso comum, correspondendo à vontade do administrador à competência tributária do ente quanto ao espaço para conformação de um ajuste na seara do direito tributário. A finalidade a ser alcançada através do acordo, como a determinação do litígio e a extinção do crédito tributário – deve ser delineada pelo legislador

³³⁵ *In verbis*: Art 119 do Código Tributário Nacional: *Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.* (InBRASIL. **Lei 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõem sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Código tributário nacional, código de processo civil, constituição federal e legislação tributária e processual tributária. CARRAZA, Roque Antonio (organizador), 4ª ed. rev., ampl., e atual. São Paulo, SP: Editora Revista dos Tribunais, 2013)

³³⁶ ARAUJO, 2009, p. 43-44. Segundo a autora, ao demarcar externamente um quadro para o agir administrativo, o legislador está vinculado às normas constitucionais e aos princípios regentes da ordem tributária – limites de sua competência para renunciar à receita tributária. Dessa forma, a instituição ou a dispensa/exclusão do crédito tributário demandam do legislador um juízo acerca da indisponibilidade do tributo e expressão de sua decisão por lei específica.

no que diz respeito às concessões permitidas diante de condições a serem estabelecidas. Assim, não resta espaço para a arbitrariedade da autoridade: o legislador estabelece, para a obrigatória observação do administrador, as condições para especificar os limites entre a indisponibilidade e a renúncia do crédito tributário³³⁷.

Para a realização da transação tributária, o sujeito ativo da relação jurídica tributária deve ser a pessoa indicada em lei como o detentor do direito do crédito tributário proveniente da ocorrência do fato gerador na esfera do sujeito passivo. No âmbito público, a capacidade para agir deve ser consequência da competência administrativa atribuída por lei para a realização da atividade³³⁸. Assim, a autoridade administrativa competente para a gestão da matéria litigiosa detém a capacidade de sujeito ativo, sendo no processo administrativo o titular do órgão fazendário, sendo no processo jurisdicional o procurador-chefe do ente público. Ademais, o agente administrativo indicado na lei de permissão pode delegar a interação direta com o sujeito passivo para funcionário de nível hierárquico inferior³³⁹.

Na complexidade contemporânea, a qualificação jurídica das incessantes inovações nas relações tributárias é de irrealizável assimilação pelo legislador que, por isso, confere atribuições para integração da regulação aos sujeitos da exação, assim desenhando o quadro para tal discricionariedade. A indicação de um nicho discricionário na relação tributária está baseada na clássica distinção entre discricionariedade e arbítrio. A ação discricionária preceitua a opção dentre alternativas previamente fixadas em lei para melhor concretização da finalidade pública em face das circunstâncias reais. A desatenção aos preceitos legais resulta em arbítrio do administrador, por extrapolar os limites de sua competência³⁴⁰.

No tema referente à discricionariedade na transação tributária, Fábio Artigas Grillo afirma que a legislação instituidora da transação em matéria tributária deve propiciar um maior grau de flexibilização, conferindo certa margem de discricionariedade à Administração, para que esta possa compor ou solucionar os conflitos envolvendo créditos tributários³⁴¹. Observa-se que se trata de discricionariedade regulada pela conveniência e oportunidade para se alcançar um fim: a promoção do interesse público. Do que resulta que não haveria espaço para a realização de uma transação tributária descomedida e sem parâmetros legais, mas

³³⁷ ARAUJO, 2009, p. 55-57.

³³⁸ SERRANO, MaríaLuisa Gonzalez-Cuellar. **Los procedimientos tributários**: suterminación transaccional. Madrid: Colex, 1998, p 207.

³³⁹ MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 18ª ed. Atual. Por Eurico de Andrade Azevedo, Délcio Balestero Aleixo e Jose Emmanuel Burle Filho. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 92.

³⁴⁰ ARAUJO, 2009, p. 70.

³⁴¹ GRILLO, Fábio Artigas. **Transação e justiça tributária**. 2012, f. 312. Tese de Doutorado. Faculdade de Direito da Universidade Federal do Paraná. Curitiba: 2002, p. 174-175.

pertinente seria a transação para evitar a perpetuação de um litígio³⁴². Nesta senda, segundo Heleno Torres, ainda que a transação não seja o método preferencial do agente para dirimir o conflito, em caso de haver determinação legal para a realização do ato de transação, este será obrigatório para a solução da controvérsia, sob pena de se perpetuar a ilegalidade do ato tendente a buscar forma diversa para a solução da controvérsia, afrontando, inclusive, a Constituição Federal³⁴³.

O agente capaz de transacionar quanto aos créditos tributários precisará ter autorização legal para tanto e legitimidade para dispor ou mesmo alienar, na medida em que as ações são intrínsecas ao ato de realizar concessão mútua na seara tributária. Por se tratar de poder público, qualquer manifestação que implique em disposição do bem público precisará de autorização legal específica, na medida em que tal ato deverá atender ao interesse público e não poderá implicar em prejuízo do interesse da coletividade em detrimento do interesse do particular envolvido³⁴⁴. Dessa forma, a decisão que autorizar ou desautorizar a transação tributária deve decorrer do exame administrativo das circunstâncias de cada caso, de forma que cabe ao administrador realizar a decisão que melhor atenda aos interesses públicos, realize a pacificação de uma relação litigiosa e satisfaça o crédito tributário inadimplido.

Hugo de Brito manifesta sua opinião no sentido de que somente autoridades de escalões superiores poderiam firmar a transação 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 Pública³⁴⁵. Coaduna-se com esse posicionamento Nadja Araújo, para a qual a transação deve ser outorgada ao administrador da arrecadação de posição hierárquica superior, haja vista que esse órgão detém e conhece os dados da controvérsia, tendo parâmetros consistentes para avaliação das condições e dos efeitos de uma convenção para a Fazenda Pública, porque ocupa a posição de sujeito ativo da relação tributária litigiosa. Por isso é o mais indicado para participar da solução pactuada³⁴⁶.

Assim, a autoridade administrativa designada e competente para realizar a transação, indicada na lei de permissão, estando configurado um litígio sobre crédito tributário já constituído, tendo em vista a determinação de pretensões processualizadas e extinção do

³⁴²O executor das finalidades indicadas em lei deve ser órgão munido do instrumental suficiente para a averiguação das circunstâncias e indicação de disputas potencialmente danosas, nas quais uma solução negociada pode ser a melhor alternativa para o interesse público em contraponto à continuação de litígio para um pressuposto recebimento integral em termo ulterior. (In ARAUJO, Nadja. **Transação tributária**: possibilidade de consenso na obrigação imposta. Porto Alegre: Núbria Fabris Ed., 2009, p. 123.)

³⁴³TORRES, 2008, p. 309.

³⁴⁴BATISTA JÚNIOR, 2007, p 481.

³⁴⁵MACHADO, 2001, p.65.

³⁴⁶ARAUJO, 2009, p. 63-64.

crédito tributário, exerce um juízo de conveniência e oportunidade para autorizar e delimitar a realização de acordo com concessões mútuas entre os sujeitos tributários³⁴⁷. A lei de positivação da faculdade de transacionar em litígio tributário deve fixar o quadro externo, delimitando a atuação dos sujeitos, estabelecendo marcos de legalidade da integração normativa a ser efetivada pela Administração Fazendária em cada caso. Cabe ressaltar que esta disposição está rente à atividade vinculada da Administração Tributária, como determina o artigo 141 do Código Tributário Nacional³⁴⁸.

No outro lado da transação tributária, encontra-se o sujeito passivo, devedor do crédito tributário³⁴⁹: contribuinte ou responsável. Independentemente de quem seja, o sujeito passivo que estiver assim posicionado no litígio é quem pode formar o concerto e, com isso, extinguir o crédito tributário em sua totalidade³⁵⁰. Em relação a este também se encontram requisitos a serem observados no que se refere à sua capacidade na qualidade de sujeito passivo tributário.

Deve haver um exame da capacidade de o contribuinte para manifestar a sua vontade, sendo essa capacidade relacionada ao que estabelece o direito privado. Assim, na circunstância em que o sujeito passivo não tenha capacidade civil plena, a validade do ajuste depende da representação ou assistência, em atenção às elementares presentes na espécie.

Uma outra análise quanto a capacidade deve ser realizada: a capacidade de o contribuinte quitar o débito tributário proveniente da transação tributária. Isto porque um contribuinte insolvente não deveria ter a opção de realizar a transação quanto aos créditos tributários, haja vista que esta medida seria meramente protelatória, havendo fortes indícios de que as obrigações pecuniárias decorrentes do acordo não serão adimplidas. Em outras

³⁴⁷ ARAUJO, 2009, p. 66.

³⁴⁸ *In verbis*: 141. O crédito tributário regularmente constituído somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos nesta Lei, fora dos quais não podem ser dispensadas, sob pena de responsabilidade funcional na forma da lei, a sua efetivação ou as respectivas garantias. In BRASIL. **Lei 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõem sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Código tributário nacional, código de processo civil, constituição federal e legislação tributária e processual tributária. CARRAZA, Roque Antonio (organizador), 4ª ed. rev., ampl., e atual. São Paulo, SP: Editora Revista dos Tribunais, 2013.

³⁴⁹ *In verbis*: Artigo 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

*I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei. (In BRASIL. **Lei 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõem sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Código tributário nacional, código de processo civil, constituição federal e legislação tributária e processual tributária. CARRAZA, Roque Antonio (organizador), 4ª ed. rev., ampl., e atual. São Paulo, SP: Editora Revista dos Tribunais, 2013.)*

³⁵⁰ COSTA, Alcides Jorge. **Da extinção das obrigações tributárias**. São Paulo: Edusp, 1991, p. 209.

palavras, não faz sentido que ocorra a transação tributária para extinguir um crédito tributário devido para surgir um novo crédito tributário que não será cumprida pelo sujeito passivo³⁵¹.

Em raciocínio contrário se observa a legislação brasileira com o projeto de lei nº 5.082/2009³⁵². Neste há a previsão da possibilidade para o contribuinte que esteja em processo de insolvência civil, falência ou recuperação judicial de transigir com a Administração Tributária para fins de composição do litígio tributário, estabelecendo que não haverá a finalização do termo de acordo quando comprovados o dolo, fraude ou simulação como origem da insolvência ou falência. Além disso, a lei traz elementos complexos para que haja o afastamento da possibilidade de realização da transação tributária, de forma que a verificação da viabilidade do acordo dificultará a sua realização. Em outros termos, o projeto de lei dificulta a viabilidade da realização da transação tributária diante da necessidade de verificação de ocorrência de dolo, fraude ou simulação nos casos de insolvência civil, falência ou recuperação judicial.

Ainda sobre a capacidade do sujeito passivo para realizar a transação tributária, opina Priscila Mendonça que parece ser razoável que responsáveis tributários possam transigir com o poder público na medida e extensão de sua responsabilidade pelo crédito tributário, sobretudo por poderem ter interesse em solucionar a controvérsia para cessar a sua responsabilidade³⁵³.

O sujeito passivo a figurar na transação tributária, então, deve ser aquele indicado por lei como devedor principal ou responsável da prestação na relação obrigacional-tributária em litígio, importando analisar sua capacidade para a validade da manifestação volitiva e da disponibilidade sobre o objeto das concessões. Isso porque o sujeito só pode dispor de seu patrimônio desonerado – e, nesta seara, em consequência direta com a estrutura da obrigação discutida – já que é inadmissível a renúncia ou imposição de ônus sobre direito alheio³⁵⁴.

Por fim, quanto à possibilidade de proposição da transação tributária por um de seus atores, Láudio Fabretti entende que a proposição da transação deve partir necessariamente da

³⁵¹ MENDONÇA, 2013, p 162.

³⁵² BRASIL. Projeto de Lei 5.802 de 8 de novembro de 1922. Dispõe sobre transação tributária, nas hipóteses que especifica, altera a legislação tributária e dá outras providências. Apresentação em 20 abr. 2009. Poder Legislativo, Brasília, DF. Disponível em:

<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=8F5859D6893ACD6E76C589C310454F83.proposicoesWeb1?codteor=648733&filename=PL+5082/2009>. Acesso em: 26 dez. 2015

³⁵³ MENDONÇA, 2013, p 162-163.

³⁵⁴ ARAUJO, 2009, p. 154. Em relação aos tributos que permitem a repercussão do débito tributário pelo contribuinte para outrem, a autora afirma que a capacidade para a transação tributária, em princípio, deve ser do sujeito passivo indicado na lei. Isso porque as pessoas atingidas pelos efeitos econômicos da obrigação tributária não atuam na relação com a Administração Fazendária, senão em circunstâncias excepcionais para as quais são expressa e condicionalmente legitimadas, como ocorre na repetição de indébito tributário prevista no artigo 166 do Código Tributário Nacional.

Administração Pública³⁵⁵. Hugo de Britto Machado discorda, pois a iniciativa poderia partir de ambas as partes, não configurando a proposta do contribuinte hipótese de confissão, mas apenas uma tentativa de não se desgastar num litígio com a Fazenda³⁵⁶.

Por se tratar de um instituto jurídico permeado pelas regras de Direito Público, além da identificação dos participantes da transação e suas qualidades que o tornam capazes e competentes para tanto, assim como do pressuposto ou motivo da transação pautado no litígio e sua finalidade circunscrita na extinção deste, torna-se necessário observar a forma em que se dá a transação tributária. Por se tratar de um ato administrativo que autoriza a concessão, deve se revestir da forma escrita e ser incorporada nos autos do processo referente a cada caso específico. Assim, no processo administrativo, a aprovação para a transação deve ser aposta nos autos por declaração expressa e específica da autoridade administrativa indicada – por resolução, despacho ou decreto. Nos processos judiciais, o Procurador-chefe deve expressar sua decisão através de resolução ou despacho³⁵⁷.

Postas as características do regime jurídico da transação tributária, concluindo-se que deve esta ser realizada mediante a observação de lei complementar autorizadora de cada ente tributante, cujo conteúdo deve abarcar o limite de atuação dos agentes públicos, sob pena de interferir e invadir a esfera de proteção dos interesses públicos primários e dos direitos dos sujeitos passivos.

3.3.4 O objeto da transação tributária

Após a análise do regime jurídico que permeia a transação tributária, identificando a sua finalidade, sua forma e os agentes que podem realizá-la, resta analisar o seu objeto: o crédito tributário transacionável alvo de conflito entre os sujeitos da relação jurídica tributária que lhe deu causa.

Hugo de Brito Machado entende que a transação somente poderá ser instaurada quando já existente o litígio, sendo este a discussão judicial ou administrativa do crédito tributário, sempre configuradas com a propositura de ação judicial ou após instauração de contencioso administrativo para questionamento do crédito tributário constituído pela autoridade administrativa³⁵⁸.

³⁵⁵ FABRETTI, Lúdio Camargo. **Contabilidade Tributária**. São Paulo: Atlas, 2000, p. 152.

³⁵⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**, v. III. São Paulo: Atlas, 2005, p. 529-530.

³⁵⁷ ARAUJO, 2009, p. 137.

³⁵⁸ MACHADO, 2008, p. 115-116.

Para Ruy Barbosa Nogueira, o Código Tributário Nacional havia previsto a possibilidade da transação preventiva, pois a incluiu como modalidade de extinção de crédito, portanto, é somente sobre o crédito já constituído. O momento preponderante da transação, no próprio direito privado, como acentua Clóvis Beviláqua, é mesmo o extintivo da obrigação e no caso já é sobre esta, quantificada como crédito³⁵⁹.

Para Oswaldo Othon de Pontes pode haver uma autêntica transação para extinguir litígio, quando surja, no seio de um procedimento de consulta, logo após a ciência da resposta, ou do processo administrativo ou judicial, alguma controvérsia sobre a mais correta interpretação jurídica da norma tributária e as consequências decorrentes; ou sobre a realidade dos fatos, se a norma tributária incidiu com exatidão sobre determinado fato, ou se o fato tributado não é aquele que a autoridade fiscal enxergou, ou seja, quando há dúvida da incidência correta da norma sobre certo fato ou situação³⁶⁰. Ou seja, o procedimento de consulta já seria suficiente à configuração do litígio indicado no texto normativo necessário para a formação da transação – olvida-se, no entanto, de indicar o requisito da existência do crédito tributário, posto que a transação é forma extintiva deste.

Helena Torres afirma que uma transação somente poderia prosperar nos casos em que se reconheça efetiva incerteza, geradora de litígio nos quais a Administração Tributária reste impelida de alcançar satisfatoriamente a um resultado mais compatível com o princípio inquisitório da verdade material³⁶¹. Opina o autor que as formas alternativas para resolução de conflitos em matéria tributária poderiam ser desenvolvidas e aplicadas tanto de um ponto preventivo, para aquelas situações antecedentes a contenciosos formalmente qualificados, como para as que se encontrem já na forma de lides, servindo de objeto para processos administrativos ou judiciais em curso. No primeiro caso, têm-se diversas modalidades de procedimentos, alguns dos quais já adotados com plena eficácia, como é o caso do parcelamento, renúncia espontânea, consignação em pagamento, anistia, bem como outras que poderiam merecer reconhecimento e experiência administrativa, como é o caso da arbitragem, presente no ordenamento jurídico brasileiro. No outro, como alternativa para a solução de conflitos em andamento, parece que a conciliação judicial, a mediação e a transação administrativa e outros pactos na relação tributária seriam os instrumentos recomendáveis, dentro dos limites que a legislação possa impor³⁶².

³⁵⁹ NOGUEIRA, 1995, p 314.

³⁶⁰ SARAIVA FILHO, 2008, p. 55.

³⁶¹ TORRES, 2008, p. 307.

³⁶² TORRES, 2008, p 306.

No mesmo sentido é a opinião de César García Novoa, que permite a transação também anteriormente à existência da obrigação tributária, ocasião na qual versaria sobre conceitos jurídicos indeterminados³⁶³

O que se observa é, malgrado haja entendimento no sentido de ser apenas transacionável o crédito definitivamente constituído, há uma tendência doutrinária no sentido de que existe um campo para que o poder público e contribuinte possam dialogar antes mesmo da existência do crédito tributário definitivamente constituído. Consta-se que desde a realização da consulta já haveria espaço para a realização de uma transação, posto que restariam dúvidas ao sujeito passivo quanto ao seu dever de pagar que podem ser sanadas, na medida em que o acerto pode interferir na própria formação do crédito tributário – aí estaria a qualidade de prevenção. A própria legislação tributária abre caminho para dúvidas e questionamentos que intervirão na constatação dos aspectos da regra matriz de incidência tributária.

Ou seja, o objeto da transação ultrapassaria o momento em que o crédito fora definitivamente constituído, podendo ser realizada tão logo haja a dúvida quanto à formação da relação jurídica tributária, como ocorre no caso da consulta administrativa. Essa possibilidade está à vista ao se observar a expressão *determinação de litígio* prevista no artigo 171 do Código Tributário Nacional, de forma que se determina a causa do litígio tributário, ou melhor, sanam-se as dúvidas em relação ao dever do sujeito passivo. Assim, este se sente participativo da realização do seu dever perante à Administração Pública, não havendo motivos para que enseje a sua resistência ao pagamento – finda-se, assim, a possibilidade de inadimplemento do crédito tributário, com o seu conseqüente pagamento e extinção.

Realizado o fato jurídico que dá azo ao nascimento da obrigação tributária, tem-se o campo aberto para que a Administração Tributária e o sujeito passivo possam dialogar no processo administrativo, podendo neste ser realizada a transação em caso de resistência do sujeito passivo ao seu pagamento. Da mesma forma cabe a transação tributária nos casos em que o crédito tributário foi definitivamente constituído e resistido, na esfera judicial, pelo sujeito passivo. Em ambos os casos haverá o litígio e a transação redundará na extinção do crédito tributário.

Esse entendimento foi, inclusive, adotado pelo Projeto de Lei 5082/2009 que estabelece que a transação é viável no curso do processo judicial ou em recuperação

³⁶³ NOVOA, César García. Mecanismos alternativos para la resolución de controversias tributarias. Su introducción en el derecho español. In JOBIM, Eduardo; MACHADO, Rafael Bicca (coord). **Arbitragem no Brasil: aspectos jurídicos relevantes**. São Paulo: QuartierLatin, 2008, p. 105.

judiciária, podendo se dar administrativamente por adesão. Isso quer dizer que a transação poderia se operar em qualquer estágio em que haja a controvérsia na seara tributária, antes mesmo da constituição do crédito tributário ou posteriormente. Tendo em vista que os diversos aspectos da regra matriz de incidência se definem em momentos distintos a depender da natureza do tributo, podem, assim, gerar campo fértil para acordamentos entre a Administração Tributária e o sujeito passivo, na medida em que dúvidas instaurarão o litígio³⁶⁴.

A respeito da disponibilidade do crédito tributário, o procedimento transacional delineado pelo artigo 171 do Código Tributário Nacional deve ser delineado no campo político do ente tributante com o julgamento sobre a disponibilidade do crédito tributário: a decisão sobre a admissão, os limites para a renúncia de receitas tributárias e a indicação da autoridade administrativa condutora da interação com o sujeito passivo. Como na instituição, as figuras jurídicas que resultam na dispensa (total ou parcial) ou exclusão da prestação monetária – qualquer subsídio, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, compensação, transação, remissão, isenção, anistia – demanda ao legislador um juízo acerca da disponibilidade do tributo e expressão de sua decisão renunciante por lei específica. Embora a compensação e a transação não sejam expressamente citadas no dispositivo constitucional 150, §6º, tais figuras implicam em renúncia a receita tributária, sendo adequada, por isso, sua inclusão na análise doutrinária da exoneração lato sensu³⁶⁵.

A Administração Pública por um lado exerce quer poderes vinculados quer poderes discricionários e, por outro, pratica atos administrativos normalmente caracterizados por uma banda vinculada e por uma margem discricionária. Dessa forma, pode-se defender que a área de indisponibilidade ou de disponibilidade daqueles poderes ou daqueles atos, do ponto de vista da Administração Pública, coincidirá, respectivamente, com aquilo que for vinculado ou com aquilo que tiver natureza discricionária. Neste sentido, escreve Sérvulo Correia que o caráter disponível ou indisponível do poder da Administração resulta da natureza vinculada ou discricionária do poder de definição do conteúdo da situação jurídica administrativa³⁶⁶.

³⁶⁴ MENDONÇA, 2013, p. 165-166. A autora elenca alguns tributos em que seria possível realizar acordos com a Administração Tributária antes da constituição do crédito tributário, haja vista a possibilidade de dúvidas quanto a um dos elementos da hipótese de incidência, como é o caso do Imposto sobre propriedade industrializada, Imposto sobre a propriedade territorial urbana e o Imposto sobre transmissão intervivos.

³⁶⁵ ARAUJO, 2009, p. 46.

³⁶⁶ ESQUIVÉL, José Luís. **Os contratos administrativos e a Arbitragem**. Coimbra: Almedina, 2004, p. 215.

Em outras palavras, caberia ao agente administrativo reconhecer uma certa relativização em relação ao dogma da indisponibilidade de bens e interesses públicos, obedecendo os limites previstos nas normas exaradas pelo Poder Legislativo³⁶⁷.

No Brasil, onde a Constituição Federal discrimina competências prévias, prescrevendo os tributos que cada pessoa pode criar, isso permitiria vislumbrar uma indisponibilidade absoluta da competência tributária; mas não do crédito tributário – previsto em lei – que pode ser disponível para Administração, segundo os limites estabelecidos pela própria lei, atendendo a critérios de interesse coletivo, ao isolar (a lei) os melhores critérios para constituição, modificação ou extinção do crédito tributário, bem como de resolução de conflitos, guardados os princípios fundamentais, mui especialmente aqueles da igualdade, da generalidade e da definição de capacidade contributiva³⁶⁸. Como visto em capítulo anterior, o valor arrecadado pela Administração Tributária seria disponível, na medida em que serve como instrumento para a realização de interesses públicos primários. Ou seja, a Administração Tributária não pode dispor de sua atividade vinculada de lançar e cobrar o crédito tributário, mas está autorizada a realizar concessões com fins de recebimento daquele por meio da transação tributária.

Materialmente a transação poderá representar exclusivamente redução dos valores envolvidos na controvérsia tributária, tratando-se de aspectos materiais da regra matriz de incidência ou mesmo adentrar nos aspectos atinentes a interpretação legal ou do fato considerado para fins de nascimento da obrigação tributária.

Quanto aos aspectos objetivos da regra matriz de incidência, a transação possui campo fértil para prosperar, haja vista que há controvérsias acerca do tratamento contábil de determinadas receitas dos sujeitos passivos que poderiam ser solucionadas mediante a transação acerca da postura a ser adotada pelo contribuinte. Assim poderia haver acordos em relação a créditos tributários apurados nos casos de regimes específicos de tributação, tendo em vista que a natureza das aquisições por vezes geram dúvidas quanto ao tratamento fiscal adequado³⁶⁹.

Quanto à possibilidade de a transação tratar de dúvidas acerca da melhor interpretação legal, entende-se haver espaço para tanto, na medida em que ao tratar dos elementos da regra matriz tributária, a lei vez por outras é obscura ou traz fatos cuja averiguação é

³⁶⁷ SARAIVA FILHO, 2008, p. 63.

³⁶⁸ TORRES, 2008, p. 301.

³⁶⁹ MENDONÇA, 2013, p. 173.

demasiadamente complexa, de forma que os sujeitos da relação jurídica tributária poderiam acordar quanto ao melhor procedimento a ser adotado³⁷⁰.

No painel geral das reclamações tem destaque a qualificação jurídica pelos agentes públicos – legislador e administrador – de fatos econômicos do sujeito passivo com repercussão tributária, sendo comuns as questões em face de presunções e ficções positivadas no ordenamento tributário, bem como sobre lançamento por arbitramento, interpretação administrativa da lei tributária que fundamenta um lançamento de ofício por revisão de um lançamento não homologado. Outros fatores incidentes na relação bilateral, causadores da imputação subjetiva de dúvida ou incerteza sobre a obrigação também são eleitos como fundamento de queixa por violação da estrita tipicidade tributária e consequente inconstitucionalidade³⁷¹.

Um complexo de normas minuciosas e específicas que com a utilização de conceitos ambíguos, imprecisos e indeterminados, presunções e ambiguidades, propiciam o surgimento de lacunas, contradições e interpretações variadas, que por serem novas e de difícil ou propositada intelecção, favorecem em muito à adoção por conta própria dos meios extrajudiciais para a solução de conflitos por parte do Estado³⁷². Assim, a dúvida ou a incerteza na origem da obrigação pode ser o núcleo causal, motivador da transação para a composição autonômica de litígio sobre o direito de base privada, sem que haja disposição de direitos por parte da Fazenda Pública, na medida em que a adequação da interpretação legal nem sempre resultará na apuração do tributo tal como feito pela Administração Tributária no ato do lançamento.

Por outro lado, segundo Nadja Araújo, não poderia haver abertura para uma composição intersubjetiva acerca dos elementos estruturantes da obrigação tributária porque tal conteúdo decorre da lei e, ao final, deve ser concretizado através da competência administrativa para o lançamento. A conformação administrativa de crédito tributário resulta do tratamento jurídico da realidade patrimonial e/ou econômica, que deve ser efetuado como encargo privativo do agente público³⁷³.

A obrigação tributária parte de um núcleo definido em lei, cujos efeitos são também por ela regulados, não podendo, nenhuma das partes se afastarem das imposições ali

³⁷⁰ MENDONÇA. 2013, p. 171.

³⁷¹ ARAUJO, 2009, p. 157

³⁷² ANDRADE. Raimundo Luiz de. A Utilização de Meios Extrajudiciais- Mediação, Conciliação e Arbitragem-na Solução de Litígios no Direito Tributário Brasileiro *In* BOMFIM, Ana Paulo Rocha; MENEZES, Hellen Monique Ferreira. (coord). **Dez Anos da Lei de Arbitragem: Aspectos Atuais e Perspectivas para o Instituto**. Ed. Lumen Juris. Rio de Janeiro, 2007, p 139 -153.

³⁷³ ARAUJO, 2009, p. 159.

presentes. Assim a lei não poderia autorizar que a vontade das partes alterasse pontos fundamentais da obrigação, como, por exemplo, o sujeito passivo, a base imponible, a alíquota e os demais elementos que compõem o núcleo do tributo. Assim, a lei que autoriza a transação em matéria tributária somente poderia permitir a discussão das partes sobre a constituição ou não da situação fática sobre a qual recairá a atuação estatal, isto é, sobre a prova da ocorrência do fato gerador³⁷⁴.

Contribuinte e Administração Tributária possuiriam ampla margem de manobra sobre os elementos que comprovam a ocorrência dos fatos geradores, a fim de se chegar um denominador comum sobre o que constitui efetivamente a base de cálculo do tributo devido. Não se trata de um debate sobre a modificação dos elementos que compõem a descrição do fato gerador, mas sim da ocorrência ou não da situação que autoriza a liquidação do tributo. Dessa forma, pode-se chegar ao valor real da base de cálculo, afastando assim a utilização de estimativas indiretas, bem como reduzindo a penalidade pelo descumprimento de obrigações acessórias em caso de erro ou equívoco do contribuinte, ou mesmo quando houver indícios da utilização e artifícios para reduzir ou majorar a base de cálculo. Em suma, a transação facilita a busca pela base imponible real para o cálculo do tributo³⁷⁵.

Nesse âmbito, para Nadja Araújo, uma alegada dúvida ou incerteza na origem do crédito discutido extrapolaria os limites para uma composição bilateral porque concretizaria uma ilegal disposição da competência administrativa vinculada para a qualificação jurídica de fatos geradores de eficácia tributária, pois o regulamento para modificação de uma interpretação assentada em lançamento está disposto em lei complementar por imposição constitucional. Portanto, a ausência de disponibilidade sobre competência administrativa para requalificação tributária de fatos econômicos seria fator crucial para vedar autocomposição sobre a dúvida ou incerteza na estrutura da obrigação impositiva em litígio³⁷⁶.

Por outro lado, segundo Carlos Yuri Araújo Moraes, no sistema jurídico brasileiro³⁷⁷, a possibilidade de a transação tratar de dúvida quanto a melhor interpretação legal não afastaria

³⁷⁴ MORAIS, Carlos Yuri Araújo. Transação e arbitragem em matéria tributária: a experiência estrangeira e sua aplicabilidade ao direito brasileiro In In SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de; GUIMARÃES, Vasco Branco. (org). **Transação e arbitragem no direito tributário**. Homenagem ao jurista Carlos Mario da Silva Velloso. São Paulo: Ed. Fórum, 2008, fl.483- 504, p. 490..

³⁷⁵ MORAIS, 2008, p 490.

³⁷⁶ ARAUJO, 2009, p. 160.

³⁷⁷ Uma das primeiras obras a abordar a noção de sistema na ciência do direito foi a de Karl Engisch (In ENGISCH, Karl, **Introdução ao pensamento jurídico**. 8ª ed. Tradução João Baptista Machado. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 2001. (Ein führung in das juristische Denken, Stuttgart ,1956)); porém, essa nova perspectiva encontrou seu ápice na obra de Claus-Wilhelm Canaris. Após tratar as concepções de sistema de matriz no pensamento kantiano, Claus Wilhelm Canaris enfatiza que o conceito de sistema apresenta duas características básicas de origem naquele pensamento: ordem e unidade (In CANARIS, Claus-Wilhelm.

o caráter cooperativo entre fisco e contribuinte, na medida em que a transação sempre representará diálogo entre os sujeitos envolvidos na relação jurídica tributária³⁷⁸. Portanto, é cediço dizer que há possibilidade da ocorrência de acordos ou transações em relação a estes conceitos e as zonas de incertezas que surgem, mesmo dentro da estrita legalidade, quando da aplicação da norma geral e abstrata ao caso concreto e visando eventual solução de conflitos entre particularidades e administração tributária.

Como visto em linhas anteriores, adota-se, atualmente, o lançamento por homologação para a maioria dos tributos ora dispostos no Sistema Constitucional Tributário brasileiro. Com isso em mente, observa-se que o sujeito passivo realiza certa atividade de identificação de aspectos da hipótese de incidência de determinados tributos, devendo a autoridade administrativa homologar o pagamento do valor encontrado por aquele. Nesse passo, tem-se que o sujeito passivo e a autoridade administrativa desenvolveram o seu raciocínio interpretativo de acordo com os elementos da interpretação da lei, podendo suceder que hajam chegado a sentidos interpretativos diferentes mercê da valoração diferenciada do elemento linguístico, isto é, das palavras empregadas ou das ideias emergentes do texto. De fato, o texto da lei pode albergar mais do que pensamento legislativo e cada um deles apresentar uma racionalidade que, *prima facie*, pareça coerente³⁷⁹.

Em segundo lugar, a diversidade de resultados interpretativos pode resultar do diferenciado peso dado pelo intérprete a cada um dos elementos da interpretação ou da significação específica dada por cada parte a uma palavra ou a um conjunto de palavras, sobretudo quando se está perante palavras plurisignificativas ou cujo significado mude com o contexto, como é o caso das expressões “coisa” “bem”, “operação”, “contrato”, etc. Existe no direito tributário um número elevado de zonas com um tal grau de indeterminação e

Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito. 3.^a ed. Tradução Menezes Cordeiro. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 2002). Além dessas, Canaris agrega mais duas características: a abertura e a mobilidade. Abertura torna o sistema suscetível de mudanças; a mobilidade, por sua vez, tem como características essenciais a igualdade fundamental da categoria e a substitutibilidade recíproca dos competentes princípios ou critérios de igualdade.

O sistema, assim, compõe-se de dois elementos, quais sejam repertório (conteúdo) e estrutura (ordem). Sendo jurídico o sistema, seu conteúdo é composto por normas jurídicas. A estrutura entre essas normas implica coordenação, interdependência e harmonia entre as normas. Coordenação, porque as normas se integram funcionalmente no procedimento de interpretação/aplicação. Interdependentes, eis que, em maior ou menor grau, umas normas têm sua interpretação/aplicação influenciadas por outras. A harmonia, em razão do imperativo de exclusão de antinomias.

Vislumbra-se, assim, o sistema jurídico como um conjunto de normas-regras e de normas-princípios ordenadas funcionalmente e escalonadas em razão de determinados vetores (os princípios) que conformam dinamicamente o seu desenho, compondo uma unidade dotada de abertura axiológica e de mobilidade.

³⁷⁸ MORAIS, 2008, p. 495-496.

³⁷⁹ CARRAZA, ROQUEANTÔNIO. **Curso de Direito constitucional tributário**, 26 ed., São Paulo: Malheiros, 2010, p. 518.

insegurança, em áreas de elevada tecnicidade, que a investigação necessária para determinar todos esses fatos ou o direito relevante pode ser desproporcionada³⁸⁰.

Isto é, tanto a administração tributária quanto o sujeito passivo, quando confrontados com os fatos, realizam a sua própria avaliação do conteúdo das normas que os regulam sendo possível e até certo ponto expectável que cheguem a resultados interpretativos diferentes³⁸¹. Nestes casos, parece-nos razoável que o sistema jurídico consagre mecanismos onde, aplicando essa mesma hermenêutica, as partes possam transacionar sobre o exato sentido e alcance dos preceitos reguladores da situação material sob apreço.³⁸²

Assim, a transação em matéria tributária oferece maior segurança jurídica tanto ao contribuinte quanto à Administração, pois substitui a atuação unilateral e discricionária da Administração por um ato administrativo participado, o qual permite a delimitação do conceito indeterminado³⁸³ segundo dados concretos aportados por ambas as partes. Nesses casos, a precisão do conceito indeterminado significará o exercício de uma faculdade restrita ao âmbito puramente cognoscitivo e interpretativo em relação aos elementos fáticos na aplicação da lei. Ora, se já era possível exercer um controle jurisdicional para adequar a inicial aplicação do conceito jurídico indeterminado que realizou a Administração e processar sua adequação ao caso concreto, nada obsta que essa tutela jurisdicional seja substituída por uma solução pactuada³⁸⁴.

Quanto às dúvidas referentes à prova dos fatos ensejadores de obrigação tributária, a transação tributária também se faz presente com fulcro no princípio inquisitório e da verdade material³⁸⁵. Em termos práticos, não sealaria em transação se o lançamento se encontrasse baseado em fatos robustamente comprovados e dificilmente contrastáveis, e em entendimento dominante na Jurisprudência, ou em disposição literal de lei. Ela deve ter lugar quando o crédito é duvidoso, baseado em presunções passíveis de contraprova factível, ou em fatos apenas parcial ou fracamente inferidos, e/ou em entendimento que contraria parcela

³⁸⁰ SANCHES, Saldanha. **A quantificação da obrigação tributária, Deveres de cooperação, autoavaliação e avaliação administrativa**. Cadernos de CTF, Ministério das Finanças: Lisboa, 1995

³⁸¹ TORRES, Heleno Taveira, Interpretação e integração das normas tributárias. *in* GOMES, Marcus Lívio, ANTONELLI, Leonardo Pietro (coords.). **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: QuartierLatin, vol. I, 2010, p. 252 e seg

³⁸² CATARINO e FILIPPO, p 20.

³⁸³ Sobre conceitos indeterminados, Karl Englich afirma que consistem num conceito cujo conteúdo e extensão são em larga medida incerto (**Introdução ao pensamento jurídico**. 8ª ed. Tradução João Baptista Machado. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 2001. (Ein führung in das juristische Denken, Stuttgart ,1956)).

³⁸⁴ MORAIS, 2008, p 491.

³⁸⁵ TORRES, 2008, p. 305.

significativa da Jurisprudência, ou que requer esforço de argumentação para convencer de sua legalidade³⁸⁶.

Quanto à possibilidade de a transação se operar quando já constituído o crédito tributário, não há dúvida de que para que a transação se configure poderá haver litígio instaurado ou a ser prevenido entre fisco e contribuinte, segundo Priscila Mendonça³⁸⁷. Conclui a autora que a transação, nesses casos, dar-se-á no âmbito administrativo, judicial ou arbitral, a depender da espécie do contencioso instaurado para questionamento quanto à exigibilidade do tributo.

Enfim, a administração tributária, dado o destino de grande parcela dos lançamentos que efetua, pode trocar a incerteza de um crédito maior, por um crédito menor, porém certo. Este último é irrenunciável, enquanto aquele pode ser transacionado. É preciso ponderar, contudo, que a lei autorizadora da transação deve ter uma redação suficiente para que o instituto atenda ao interesse público, limitando a sua aplicação aos casos de incerteza fundada da arrecadação, sob pena de incorrer em autorização para favoritismos e renúncia de receita injustificada (desproporcional)³⁸⁸.

A transação tem, pois, a função de restabelecer a paz jurídica perdida ou perturbada, a que se junta o desejo da eficiência, da praticabilidade e do acerto material da solução jurídica - a melhor para os interesses em jogo tendo em conta os fatos em litígio, em nome da paz social e dos deveres já supra referenciados. A certeza conseguida num contexto de incerteza através da transação pode ser muito melhor do ponto de vista do interesse público do que a decisão baseada numa exaustiva demonstração dos fatos ou na aplicação de uma interpretação do direito incerta e contestável³⁸⁹.

3.3.5 Instrumentos da transação tributária

O artigo 142 do Código Tributário Nacional, ao tipificar a respectiva cobrança como atividade obrigatória e vinculada aos ditames dessa lei complementar, fixa a regra geral da irrenunciabilidade administrativa ao crédito. E tal regime geral aloja previsões de implementação de competências administrativas discriminatórias da regra comum de exigência de prestações determinadas em lei, admitindo finalização do crédito tributário por fórmulas alternativas, com aberturas à discricionariedade: as disposições sobre compensação,

³⁸⁶ GALINARI.

³⁸⁷ MEDONÇA, 2013, p. 166;

³⁸⁸ GALINARI.

³⁸⁹ CATARINO e FILIPPO, p. 21

transação, remissão e dação em pagamento em bens imóveis³⁹⁰. Ou seja, vinculada está a Administração Tributária a realizar a cobrança do crédito tributário, mas não em relação à forma na qual irá recebê-lo.

A particularidade da transação tributária reside na imposição legal de extinguir o crédito tributário. E como o crédito tributário somente pode ser finalizado através de um dos instrumentos arrolados no artigo 156 do Código Tributário Nacional, trata-se de um acordo entre as partes, uma acomodação das pretensões litigiosas com vistas à extinção do crédito por um dos meios adotados no direito tributário e compatível com a espécie. Assim, pode-se ajustar a finalização do crédito por pagamento, dação em pagamento, compensação, remissão parcial, resultando na extinção do processo conformador do caso.

Passa-se a listar as formas de extinção do crédito tributário e sua relação com a transação tributária. Em primeiro lugar, observa-se o pagamento imediato pelo sujeito passivo, surgindo como o resultado mais esperado da transação. Em sequência, tem-se a consignação em pagamento a ser realizada numa transação, que corresponde a uma garantia do litigante durante uma discussão, sem extinguir o crédito, mostrando-se incompatível com o resultar de uma transação. O que pode surgir do acordo é a concordância para o levantamento dos valores anteriormente depositados em consignação, extinguindo o crédito pela conversão de depósito em renda³⁹¹.

No pagamento com sub-rogação, um terceiro estranho à relação obrigacional paga a dívida, liberando o devedor em face do credor original, mas assumindo (sub-rogando-se) os direitos deste último. O pagamento por terceiro extingue o crédito litigioso e a obrigação tributária, mas eventual discussão sobre os direitos sub-rogados pelo terceiro pagador não alcançam a Fazenda Pública, devendo ser esclarecida entre os particulares. Nesse caso, haveria a figura de um terceiro realizando a transação tributária, haja vista que não haveria a necessidade de ser o próprio sujeito passivo a realizar o pagamento para extinguir o débito. A figura do sujeito passivo se encontra apenas para fins de identificação, no lançamento tributário, do sujeito que realizou ou participou do fato jurídico que deu azo ao nascimento da obrigação tributária, não importando quem pague a dívida tributária³⁹².

A dação em pagamento é admitida no âmbito do direito tributário para extinção do crédito tributário pela incorporação de bens imóveis ao patrimônio público, nos moldes

³⁹⁰ SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **Princípios fundamentais do direito administrativo tributário**: a função fiscal. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 30.

³⁹¹ ARAUJO, 2009, p. 106.

³⁹² GOMES, Orlando. **Obrigações**. 15ª ed. Ver. E atual. Por Humberto Theodoro Júnior. Forense: Rio de Janeiro, 2002, p.106.

estabelecidos em lei, podendo, assim, resultar de uma transação tributária. Observa-se que se trata de uma modalidade de extinção do crédito tributário incomum, porém aceita pelo próprio Código Tributário Nacional nos ditames do artigo 3º e do artigo 156, posto que se autoriza o recebimento de um bem em cujo valor monetário possa se exprimir para adimplir a dívida tributária³⁹³.

A compensação é figura jurídica baseada na praticabilidade como critério para extinção de obrigações, pois se duas pessoas forem ao mesmo tempo credora e devedora uma da outra, as duas obrigações podem ser extintas até onde se compensarem. Então a compensação é meio para eliminar obrigações jurídicas diversas e equivalentes entre os mesmo sujeitos, que ocupam posições distintas em cada uma das relações: o sujeito que é devedor do crédito na obrigação tributária é credor da Fazenda Pública em outro segmento. Em tal circunstância, a lei tributária geral autoriza a edição de permissão legal para compensação entre os valores correspondentes, de modo a extinguir o crédito tributário contrabalanceando com aquele que o sujeito passivo cobra da Fazenda Pública³⁹⁴. A definição das relações intersubjetivas pode extinguir as obrigações em sua totalidade, ou fixar o saldo a pagar por um ou por outro sujeito, dependendo da titularidade da diferença monetária, podendo ocorrer dentro da hipótese de uma transação tributária³⁹⁵.

A compensação, assim, nos moldes regulados pelo artigo 170 do Código Tributário Nacional, pode ser o resultado de uma transação, desde que presentes as autorizações legislativas exigidas à materialização dessas duas figuras. Se o sujeito passivo tributário é titular de crédito líquido e certo em face do agente estatal, tal posição pode ser apresentada em litígio referente a crédito tributário constituído, com requerimento para os ajustes necessários nas duas obrigações. Como, nessa circunstância, o crédito tributário é o objeto discutido, impõe-se um anterior ajuste intersubjetivo resultante na confirmação do dever tributário do sujeito passivo e fixação de seu montante a ser alvo da transação antes do acerto extintivo pela compensação³⁹⁶.

A remissão pode surgir de especiais considerações do legislador que admita juízos de equidade para não-tributação de circunstâncias extraordinárias. Trata-se de conceder perdão a devedores tributários, à vista dos fatores indicados no rol do artigo 172 do Código Tributário

³⁹³ ARAUJO, 2009, p. 107.

³⁹⁴ BASSANEZE, João Marcello Tramuja. **Extinção da obrigação tributária**. 1998. Fl.172. Dissertação (Mestrado). Faculdade de Direito do Estado da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 1998, p. 154-155.

³⁹⁵ ARAUJO, 2009, p. 107.

³⁹⁶ ARAUJO, 2009, p. 108.

Nacional³⁹⁷. A figura da remissão é diferenciada da transação por não fazer referência a litígio, nem a processo tributário. No entanto, uma remissão pode ser realizada no âmbito da transação tributária, de forma que o acerto pode resultar no perdão parcial da dívida tributária em face de uma contraprestação do sujeito passivo (em geral, o pagamento imediato do saldo). Ressalta-se, ademais, que a dispensa do valor total do crédito tributário não deve ser conseqüência de uma transação porque faltariam as concessões mútuas³⁹⁸.

Um outro meio de extinção de obrigações é a novação, pela formação de outra, substitutiva das primeiras³⁹⁹. Porém, este meio não está disposto no direito tributário brasileiro por diversos motivos. Uma novação subjetiva mostra-se inútil porque a convenção entre particulares para transferência de responsabilidade pelo pagamento de tributos é ineficaz, à vista da regulação de direito tributário. Ademais, se os entes tributantes não podem renunciar nem delegar suas competências tributárias para pessoa e/ou por forma distinta daquelas determinadas pelo constituinte, está obstada uma alienação do direito ao crédito tributário⁴⁰⁰. Uma novação objetiva, por outro lado, caracteriza-se pela inovação no objeto principal da obrigação, em sua natureza ou na causa jurídica, de modo que a nova dívida seja incompatível com a subsistência da anterior⁴⁰¹. Nesse segmento, o Direito Tributário repele inteiramente a possibilidade de um ajuste para modificação da natureza legal da obrigação impositiva ou de sua causa jurídica, por implicar desvios da exigência constitucional de estrita legalidade para esses temas⁴⁰². Tem-se, assim, que uma transação fundada no artigo. 171 do Código Tributário Nacional não pode acordar uma novação, já que, além de sua intrínseca incompatibilidade, a manutenção da relação tributária (re)novada indicaria a falta de imprescindível extinção do crédito tributário.

A extinção do crédito é meta a ser alcançada pela transação. Contudo, alguns doutrinadores e parte da jurisprudência defendem a possibilidade de moratória e ou de parcelamento no núcleo do ajuste transacional – talvez em razão da eficácia preventiva de litígios relacionada a tais institutos.

A moratória deve ser aplicada sobre créditos já constituídos⁴⁰³. É nesse ponto que reside sua tipificação como instrumento para suspensão de exigibilidade: moratória é prorrogação do prazo para pagamento do crédito tributário, com ou sem parcelamento. Nesse

³⁹⁷ ARAUJO, 2009, p. 108.

³⁹⁸ ARAUJO, 2009, p. 108.

³⁹⁹ GOMES, 2002, p. 135-141.

⁴⁰⁰ ARAUJO, 2009, p. 109. Cf. CARRAZA, 2010, p 285-292.

⁴⁰¹ GOMES, 2002, p. 139.

⁴⁰² ARAUJO, 2009, p. 110.

⁴⁰³ MACHADO, 2005, p 161.

quadro, a extinção do crédito é postergada para ocorrer em momento posterior (por uma das formas com eficácia extintiva). Por não operar a extinção do crédito tributário, a moratória não deve ser conjugada com a aplicação do artigo 171 do Código Tributário Nacional.

Ademais, considere-se que a moratória, apenas suspendendo a exigibilidade do crédito, retém o andamento do processo relativo à execução da obrigação, sem extingui-lo, de modo que um eventual inadimplemento da prestação restaura o curso do feito. Ou seja: também na perspectiva processual, a moratória mostra-se incompatível para atingi o resultado legal determinado para a transação, já que não encerra o litígio – marco postergado até o cumprimento da obrigação pelo devedor⁴⁰⁴.

O parcelamento tem duplice resultado sobre o crédito: suspensão de sua exigibilidade pela paralisação dos procedimentos de gestão e/ou cobrança coativa, e sua extinção parcial por cada pagamento. Como a obrigação estará cumprida somente após o pagamento da última fração, o respectivo processo tem andamento suspenso durante o prazo concedido para a execução fracionada⁴⁰⁵. No entanto, apesar da extinção fracionada do crédito, o litígio na relação tributária permanece em suspenso, aguardando o cumprimento da obrigação ajustada pelo devedor, o qual, pela garantia constitucional de acesso à jurisdição, tem o direito de (re)instalação da contenda para questionar o parcelamento ou a obrigação que lhe deu origem⁴⁰⁶. Ou seja, um parcelamento não deve resultar da transação do artigo 171 do Código Tributário Nacional.

Nessa perspectiva, a concessão de prazo para pagamento parcelado revestir-se-ia num ônus para o credor e um benefício para o devedor, de modo que uma transação tributária baseada no parcelamento estaria sobrecarregando o credor com um custo maior para o recebimento fracionado no prazo alongado, assim descaracterizando a mutualidade das concessões⁴⁰⁷⁴⁰⁸. Uma composição intersubjetiva que inclua o pagamento parcelado de crédito tributário pode vir até a ter eficácia de coisa jugada entre as partes se forem resolvidas as questões de direito material. Contudo, o liame obrigacional não é dissolvido e o processo não pode ser encerrado, enquanto restar parcela não-quitada⁴⁰⁹.

Admitindo o parcelamento como um instrumento a ser utilizado para fins de transação tributária, Hugo de Brito Machado afirma que o Refis – Programa de Parcelamentos de Débitos Tributários Federais - caracteriza-se ontologicamente como uma transação, que se

⁴⁰⁴ ARAUJO, 2009, p. 112.

⁴⁰⁵ PEREIRA, 2007, p 125.

⁴⁰⁶ FURTADO, 1981, p 39-46, p 45.

⁴⁰⁷ ARAUJO, 2009, p. 114.

⁴⁰⁸ ARAUJO, 2009, p. 115.

⁴⁰⁹ ARAUJO, 2009, p. 116-117.

divide em duas fases, sucessivas, mas independentes: a primeira ocorre quando o contribuinte aceita e satisfaz os termos impostos pela lei, renuncia o direito pleiteado nas ações que discutem a validade do crédito e desiste destas, adquirindo o direito de efetuar o pagamento dos seus débitos de forma parcelada e conforme o percentual de descontos estipulados. A segunda é compreendida como a continuidade dessa transação e consiste na efetivação fática do parcelamento deferido, com o pagamento das prestações⁴¹⁰.

Para Oswaldo Pontes Saraiva Filho, adepto da teoria de que caberia o parcelamento como instrumento para realizar a transação tributária, a transação se dá pela vontade política do ente tributante por meio da utilização dos institutos tributários como a remissão, completa ou parcial, a anistia total ou a redução de penalidades, a dispensa dos juros, o parcelamento no prazo esticado, ou a previsão de quitação do crédito por meio de dação em pagamento, mas tudo isto, nos exatos termos de lei que especifique, detalhadamente, as condições e os limites desses benefícios ou dessas renúncias fiscais, para viabilizar o confronto com o devido processo legal material ou substancial⁴¹¹. No entanto, essas figuras como o parcelamento, ou a concessão de benefícios fiscais, anistia, remissão dependem de lei tributária específica, ou de lei que trate do respectivo tributo ou contribuição nos termos exigidos pelo artigo 150, §6º, da Constituição da República. Seria, no caso, ainda mais insuficiente a eventual existência de lei geral, ou que o legislador delegue à autoridade administrativa a atribuição de legislar, ou mesmo confira a ela poderes demasiadamente discricionários, para a realização da transação.

Tangenciando a acirrada polêmica acerca da natureza jurídica da isenção, importa ressaltar sua incompatibilidade com a transação. Em qualquer perspectiva adotada pela doutrina acerca dessa figura – fator impeditivo do nascimento da obrigação tributária, exceção legal à tributação com exclusão do fato gerador, fórmula inibitória da funcionalidade da regra matriz de incidência, hipótese de não incidência legalmente qualificada - não há crédito tributário constituído a ser extinto pela prestação transacionada⁴¹². Nem, tampouco, deve ser admissível um ajuste intersubjetivo para isentar (outras figuras) obrigações tributárias, mesmo se alegado compensação ou prevenção de litígios nesse espaço, afinal a isenção só é cabível quando instituída por lei e não num acordo proveniente da transação tributária.

A anistia, por sua vez, é forma de extinção da punibilidade, instituindo o perdão da infração e dispensa de dívida decorrente de aplicação da sanção – essa transformada em crédito tributário. Seu confronto com a transação tributária pode indicar incompatibilidade na

⁴¹⁰ MACHADO, 2008, p 123.

⁴¹¹ SARAIVA FILHO, 2008, p 63.

⁴¹² MACHADO, 2005, p 198-200.

materialização conjunta das figuras em determinados contextos, haja vista que remeteria à hipótese de renúncia por remissão.

Nas circunstâncias em que o crédito tributário decorrente da sanção pela infração tributária não esteja constituído ou quando haja discussão, uma transação deve ser tida por insubsistente pela ausência dos pressupostos exigidos, mesmo no caso da transação a ser realizada preventivamente. Não poderia ocorrer a transação antes da formação do crédito tributário proveniente da multa, tendo em vista que as sanções tributárias seriam provenientes de constatação da não realização de obrigações acessórias que não possuem, pela sua natureza, conteúdo patrimonial⁴¹³. Assim, por não se tratar de um bem transacionável pela própria descrição no Código Tributário Nacional, não caberia a anistia como meio passível para se realizar a transação tributária⁴¹⁴. Já no caso em que a multa já tenha sido aplicada, constituído o crédito e anunciado o litígio, a concessão legal para o perdão administrativo na espécie pode ser confundida com o âmbito da remissão, se as tratativas não investigarem a origem ou as parcelas integrantes do crédito porque a penalidade pecuniária equivale à prestação da obrigação principal⁴¹⁵.

Por tais razões, Nadja Araújo conclui que, estando determinada à transação resultar, necessariamente, na extinção do crédito tributário, o ajuste deve se ater a meio indicado pelo direito tributário para tal finalidade, rejeitados aqueles afetos à suspensão de sua exigibilidade ou “exclusão”⁴¹⁶.

Embora haja uma discordância entre os doutrinadores acerca da possibilidade de se utilizar os meios de suspensão de exigibilidade do crédito tributário para fins de realização da transação tributária, há que se observar que se buscam os próprios institutos do Código Tributário Nacional como instrumentos a serem aplicados na transação tributária. Dessa forma, não destoam a doutrina criando soluções ilusionárias para fins de transação do crédito tributário – devem-se utilizar os meios indicados no próprio diploma de leis gerais tributárias para fins de realização da transação tributária e sua consequente extinção do crédito tributário e fim do conflito. Para os casos que demandam a interpretação dos conceitos jurídicos previstos na norma tributária para fins de elucidação de dúvidas quanto à ocorrência dos fatos,

⁴¹³*In verbis. Art. 113. § 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. (In BRASIL. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõem sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Código tributário nacional, código de processo civil, constituição federal e legislação tributária e processual tributária. CARRAZA, Roque Antonio (organizador), 4ª ed. rev., ampl., e atual. São Paulo, SP: Editora Revista dos Tribunais, 2013)*

⁴¹⁴ ARAUJO, 2009, p. 119.

⁴¹⁵ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 11ª ed. Ver. E atual. São Paulo: Saraiva, 2005, p.456.

⁴¹⁶ ARAUJO, 2009, p. 119.

bem como quanto aos elementos quantitativos da hipótese de incidência, a legislação tributária apresenta as soluções pautadas na analogia, princípios gerais de direito tributário, princípios gerais de direito público⁴¹⁷, a equidade, devendo-se respeitar os conceitos de outros ramos do direito⁴¹⁸, bem como buscar realizar o princípio da verdade real para definir a ocorrência adequada dos fatos previstos na norma descritiva da hipótese de incidência no mundo fenomênico.

3.3.6 Manifestações legislativas sobre a transação tributária

A aplicação da transação, no Brasil, está normatizada no regime jurídico tributário em várias leis federais, estaduais e municipais, como forma de extinguir o crédito tributário, indicando, assim, o crescimento da prática de um novo modelo de execução fiscal⁴¹⁹, surgindo antes mesmo do Código Tributário Nacional.

A transação tributária, segundo Bernardo Ribeiro de Moraes, surge no domínio exacional por necessidade. A Lei n. 1.341, de 31.01.1951, permitia que em caso de dúvidas sobre as relações jurídicas, a Fazenda Federal poderia, com autorização do Procurador-Geral, realizar a transação para por fim aos litígios tributários, nos casos em que estes apresentem dúvidas sobre certa relação jurídica.

Observa Rubens Gomes de Sousa que a Lei 1.341/51 apresentava uma exceção para a possibilidade de realização da transação no âmbito tributário, perante a atividade vinculada da

⁴¹⁷*In verbis*: Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada: I - analogia, II - princípios gerais de direito tributário, III - princípios gerais de direito público e IV - equidade. (In BRASIL. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõem sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Código tributário nacional, código de processo civil, constituição federal e legislação tributária e processual tributária. CARRAZA, Roque Antonio (organizador), 4ª ed. rev., ampl., e atual. São Paulo, SP: Editora Revista dos Tribunais, 2013)

⁴¹⁸*In verbis*: Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários. Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias. (In BRASIL. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõem sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Código tributário nacional, código de processo civil, constituição federal e legislação tributária e processual tributária. CARRAZA, Roque Antonio (organizador), 4ª ed. rev., ampl., e atual. São Paulo, SP: Editora Revista dos Tribunais, 2013)

⁴¹⁹ O Estado de Pernambuco aprovou a Lei Complementar 105, de 20 de dezembro de 2007, que fixou o modelo de transação tributária, sendo esta regulamentada pelo Decreto nº 32.549, de 28 de outubro de 2008. No Rio Grande do Sul, a Lei nº 11.475, de 28 de abril de 2000 apresentou hipóteses de transação tributária. O Município de Campinas, por intermédio da Lei nº 13.449, de 23 de outubro de 2008, instituiu a transação tributária, sendo regulamentada pelo Decreto nº 16.452, de 4 de novembro de 2008. No Município de Belo Horizonte, também já há o modelo de transação para prevenir e terminar litígios. Em Curitiba já há a Lei Complementar nº 68, de 1º de julho de 2008, que dispõe sobre transação tributária.

Administração Tributária. Essa exceção se daria em relação aos tributos federais, quando a questão estivesse sendo discutida em juízo. A referida lei permitiria de forma expressa que os Procuradores da República realizassem acordo com o contribuinte para terminar o processo, desde quando autorizados pelo Procurador Geral. Ademais, encontrava-se como medida necessária nos casos em que a Fazenda poderia perder parcialmente o processo, a fim de se evitar demora no adimplemento, pagamento de custas e honorários pela sucumbência⁴²⁰.

O Código Tributário Nacional, por sua vez, manteve a transação, mas ampliou a possibilidade de realização das concessões mútuas, estendendo às demais Fazendas e dispensando a autorização do Procurador-Geral⁴²¹.

Após quase cinco décadas, a matéria voltou a ser tema de discussão e análise do Congresso, haja vista que o número de litígios tributários aumentou, retirando da arrecadação tributária grande fatia de receita, o que dificulta a realização dos interesses públicos pela Administração. Em abril de 2009, foram entregues pelo Poder Executivo ao Congresso Nacional, quatro anteprojetos de lei, denominados Quarto Pacto Republicano. Dois deles disciplinam a transação em âmbito tributário: o Projeto de Lei Ordinária n. 5082/2009, que dispõe sobre a transação tributária, e o Projeto de Lei Complementar n. 469/2009, que altera e acrescenta dispositivos ao Código Tributário Nacional⁴²².

O Projeto de Lei nº. 5.082/2009 procura estabelecer as condições e os procedimentos que a União, por meio da sua Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e da Secretaria da Receita Federal do Brasil, e os sujeitos passivos de obrigações tributárias deverão observar para a realização de transação tributária, compondo os conflitos tributários com o objetivo de pôr fim aos litígios, nos termos dos artigos 156, III, e 171 do Código Tributário Nacional.

O anteprojeto de lei que trata de transação tributária faz referência ao elevado estoque de dívida ativa da União, sendo necessária a transação tributária, cujo foco é o de reduzir o nível de litigiosidade na aplicação da legislação tributária e permitir maior eficiência no processo de arrecadação de tributos. O anteprojeto de lei teria, portanto, dois objetivos essenciais, a saber: a) reduzir a litigiosidade, revelada pela enorme quantidade de ações questionando a cobrança de tributos; b) aumentar a eficiência da arrecadação. Tais objetivos, entretanto, embora desejáveis, não podem ser perseguidos por quaisquer meios. Não se pode admitir, por exemplo, a supressão de um direito do contribuinte como meio para reduzir a

⁴²⁰ SOUSA, Rubens Gomes de Sousa. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: 1999, p. 314.

⁴²¹ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p 458.

⁴²² PIRES, Márcia Franco. **A transação como forma de extinção do crédito tributário**. Limites, possibilidades e renúncia fiscal. Disponível em: http://www3.pucrs.br/pucrs/files/uni/poa/direito/graduacao/tcc/tcc2/trabalhos2010_2/marcia_pires.pdf Acesso em 10 jan 2016. p.27

litigiosidade que viesse ocorrendo em virtude da violação desse direito pelo fisco. Já a eficiência na arrecadação, se entendida como simples aumento do volume de recursos arrecadados, pode ser alcançada com o uso da força, pelo fisco, o que evidentemente também não pode ser admitido ⁴²³.

Segundo a redação do Projeto, ficaria a critério da Fazenda Nacional, em juízo de conveniência e oportunidade, celebrar a transação, sempre que motivadamente atender ao interesse público. Nesse sentido, deverão ser observados, necessariamente, o histórico fiscal, a forma de cumprimento das obrigações tributárias, a adoção de critérios de boa governança e a situação econômica do contribuinte.

O referido Projeto de Lei nº. 5.082/2009 prevê a criação de uma Câmara Geral de Transação e Conciliação – CGTC, vinculada à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e presidida pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional ou outro Procurador por ele indicado, à qual competirá decidir sobre a implantação progressiva das modalidades de transação, editar regulamentos e resoluções específicas sobre a definição dos requisitos, forma e parâmetros de propostas de transação. Transações previamente aprovadas pela Câmara Geral de Transação e Conciliação, de acordo com o referido Projeto, poderão ser formalizadas por Procuradores da Fazenda Nacional designados pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional.

A transação tributária, em qualquer das suas modalidades em regra, não poderia implicar negociação do montante do tributo devido, ou afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, ou ainda dispor sobre matéria de fato ou de direito sem observar os limites do litígio. O montante do tributo não poderia ser objeto de transação, ou seja, a Administração Pública só pode abrir mão dos juros de mora, das penalidades e dos encargos sucumbenciais. Porém, não constituiriam negociação do montante dos tributos as reduções que decorram do procedimento de transação, quanto à interpretação de conceitos indeterminados do direito ou à identificação e relevância do fato, aplicáveis ao caso, cujo resultado fosse a redução de parte do crédito tributário. O modelo brasileiro proposto, assim, admitiria a transação que envolvesse a interpretação de conceito indeterminado do direito, sendo de competência da Câmara Geral de Transação e Conciliação a análise do processo, ficando o entendimento por ela firmado sujeito à homologação por turma especializada da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Na composição de controvérsia jurídica, poderia a Fazenda Nacional eleger, ainda, as hipóteses do art. 108 do Código Tributário Nacional

⁴²³ MACHADO, 2008, p 130-131.

(analogia, princípios gerais do direito tributário, princípios gerais do direito público e equidade), para alcançar a solução do conflito.

A celebração da transação, em todas as modalidades previstas no Projeto de Lei, deverá implicar renúncia pelo sujeito passivo ao direito sobre que se funda a ação ou recurso, administrativo ou judicial, no que tange ao mérito das questões deduzidas como objeto do termo de transação. Trata-se de concessão prevista como requisito para a própria celebração do acordo.

A transação foi moldada no Projeto de Lei nº. 5.082/2009 como ato jurídico que se aperfeiçoa e extingue o crédito tributário após o cumprimento integral das obrigações e condições pactuadas nas cláusulas do respectivo termo. Dessa forma, assinado o termo de transação, e havendo processo judicial em curso sobre a matéria objeto do acordo, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional diligenciará junto ao juiz ou tribunal onde se encontre o processo, para informar sobre a transação e requerer as providências processuais cabíveis. As execuções fiscais correspondentes aos débitos transigidos serão suspensas e os autos arquivados, sem baixa definitiva de distribuição, até que sejam pagos integralmente os montantes acordados. Nos demais casos, com a extinção da ação principal, deverão ser extintas todas as ações cautelares a ela vinculadas.

Neste projeto de lei também estão previstas as modalidades de transação: (i) transação em processo judicial; (ii) transação em insolvência civil, recuperação judicial e falência; (iii) transação por recuperação tributária; e (iv) transação administrativa por adesão. A especificação de cada modalidade transacional tem o viés de atender ao princípio da capacidade contributiva porque, em cada caso, a oportunidade de a Administração negociar transmuda (ou seja, em alguns casos, deve ser menos propensa a acordar com o contribuinte; mas, em conjunturas diversas, como nas de recuperação judicial, falência e recuperação tributária, deve-se olhar para a situação do sujeito passivo e primar pela arrecadação célere do tributo devido)⁴²⁴.

A transação em processo judicial é aquela que tem por objeto o litígio entre as partes, cuja solução, para a matéria de fato ou de direito, poderá ser alcançada inclusive mediante a consideração de elementos não constantes no processo. Somente poderá ser admitida: (i) para créditos tributários devidamente constituídos por lançamento por homologação ou por lançamento de ofício; (ii) em qualquer fase do processo judicial, antes da data de publicação

⁴²⁴ FERNANDES, RayneiderBrunelli Oliveira. A transação tributária a serviço da consensualidade e da eficiência administrativa: aspectos polêmicos sobre a viabilidade da transação tributária em face dos princípios constitucionais do Direito Administrativo. **Revista da Faculdade de Direito da UERJ**. Rio de Janeiro n 27, 2015, p.138.

do despacho, positivo ou negativo, de admissibilidade de recurso especial ou extraordinário, interposto pela Fazenda Nacional ou pelo sujeito passivo; ou (iii) no caso de haver execução fiscal em curso: a) até o julgamento em primeira instância dos respectivos embargos; ou b) não sendo opostos embargos, até a publicação da decisão que designar a data do leilão. Ressalte-se que a transação poderá incluir matérias pertinentes àquelas deduzidas em juízo e com estas relacionadas ou conexas. Admitido o processamento da proposta de transação, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional a levará ao conhecimento do juízo responsável pelo processo judicial para que este o suspenda.

A segunda modalidade é a transação em insolvência civil, recuperação judicial e falência. Cuida-se de instrumento lastreado nos princípios informadores da Lei de Falências e Recuperação de Empresas⁴²⁵. Declarada a insolvência civil⁴²⁶ ou decretada a falência do empresário ou da sociedade empresária, ou estando o sujeito passivo em processo de recuperação judicial, a Fazenda Nacional poderá propor ao juízo competente a transação tributária para os efeitos de extinção do crédito tributário de modo definitivo, nos termos de resolução da Câmara Geral de Transação e Conciliação. A referida transação somente poderá ser realizada pelo juiz, quando serão apresentadas as propostas pelas partes transadoras, para garantir a satisfação dos créditos tributários, sem prejuízo da tutela aos direitos do insolvente ou do falido, da administração da massa falida e dos titulares de créditos preferenciais, os quais deverão ser preservados no que for suficiente para a satisfação destes. Não cabe, portanto, a transação em processo de recuperação extrajudicial.

A recuperação tributária tem por objetivo 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. O pedido de recuperação tributária deverá ser instruído com a exposição das causas da crise econômico-financeira do sujeito passivo e a demonstração da viabilidade econômica do plano de recuperação. Para extinção do crédito tributário, o sujeito passivo poderá, de acordo com o seu plano de recuperação, utilizar, sem qualquer preferência ou ordem, parcelamentos de débitos vencidos ou dação em pagamento de bens imóveis, nas

⁴²⁵ Lei nº. 11.101/2005. BRASIL. Lei 11.101, de 9 de fevereiro de 2005. Regula a recuperação judicial, a extrajudicial e a falência do empresário e da sociedade empresária. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 9, fev., 2005. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/111101.htm>. Acesso em 01 jan 2016.

⁴²⁶ BRASIL. Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 11, jan., 2002. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10406.htm>. Acesso em 01 jan 2016

formas e condições estabelecidas em lei, nestes casos com prévia anuência da Fazenda Nacional, ou ainda imputação dos débitos, em qualquer caso com expresse reconhecimento do débito integral pelo sujeito passivo, para os efeitos do art. 174, parágrafo único, inciso IV, do Código Tributário Nacional.

Finalmente, na Transação Administrativa por Adesão, a solução de conflitos é realizada mediante proposição em caráter geral, à qual os contribuintes podem manifestar interesse de aderir. A solução de controvérsias jurídicas em matéria tributária, inclusive as de repercussão geral, poderão ser objeto de transação por adesão, mediante: autorização do Ministro de Estado da Fazenda e do Advogado-Geral da União, com base na jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal ou de tribunais superiores, ou previsão em lei específica. A Câmara Geral de Transação e Conciliação, mediante análise das solicitações de transação recebidas, poderá encaminhar ao exame do Ministro de Estado da Fazenda as hipóteses identificadas como suscetíveis de transação por adesão. A resolução administrativa de adesão, que disciplinará todos os requisitos e condições para que os interessados possam habilitar-se e aderir aos seus termos, terá efeitos gerais e será aplicada a todos os casos idênticos e que tempestivamente sejam habilitados, mesmo quando suficiente apenas para solução parcial de determinados litígios.

A racionalização dos procedimentos em âmbito judicial e administrativo, gerando maior celeridade na solução de controvérsias, atende aos escopos de praticidade do sistema tributário e eficiência administrativa. Nessa ordem de ideias, o Projeto de Lei nº. 5.082/2009, ao instituir diferentes modalidades de transação tributária, a serviço do interesse público, representa um importante passo para o desenvolvimento do sistema tributário brasileiro. Contrariamente ao projeto, Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo, em parecer sobre o tema, veem certa ingenuidade em quem defende a transação em âmbito tributário nos termos do Projeto de Lei Complementar n. 406/09 e do Projeto de Lei n. 5.082/09. As críticas desses autores são válidas: (i) o tributo não pode servir de instrumento político; (ii) a transação não pode abrir as portas para a prática da corrupção e; (iii) os princípios constitucionais da legalidade, isonomia e impessoalidade não podem ser aviltados em prol de uma “maleabilidade” da Administração Pública edificada com o fito de aumentar a efetividade da atividade arrecadatória⁴²⁷.

⁴²⁷ MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Transação em matéria tributária.** Limites. Inconstitucionalidades (parecer). Disponível em: <http://www.sindifisconacional-sp.org.br/UserFiles/File/pdf/ParecerHugodeBritoLGT.pdf>. Acesso em 2 jan 2016.

Segundo Edvaldo Brito, o projeto de lei 5.082/2009, a transação tributária poderá importar em composição de conflitos para extinção do crédito tributário. Admite a transação preventiva que não se confunde com a terminativa, considerando que ela importará em terminação de litígio. O projeto é para que se edite uma lei ordinária, de forma que, se tal ocorrer, nascerá inconstitucional por contrastar com o Código Tributário Nacional, que é lei complementar, com fundamento de validade na Constituição Federal de 1988, no qual não há permissão para a transação preventiva, uma vez que ele manda terminar litígio e, para alterá-lo terá de ser por lei de sua mesma natureza. Ou seja, não poderia lei ordinária modificar matéria que está adstrita ao crédito tributário que é de suma importância para o interesse público⁴²⁸.

A composição de conflitos tributários apenas se daria possível se regulamentada em lei complementar, tendo em vista que as regras pertinentes ao crédito tributário nela estão previstas. A composição extrajudicial dos conflitos tributários atina com a modificação total das fases por que passa o crédito tributário durante o lançamento tributário no regime jurídico atual, fusionando-se às de crédito exigível e de crédito exequível. Segundo Edvaldo Brito, a exigência de instituição da composição de conflito por lei complementar é proveniente do Estatuto do Contribuinte e, por isso, a transação já prevista no Código Tributário Nacional para permitir o término do litígio, extinguindo o crédito, mediante mútuas concessões, há de ser objeto de disciplina legal compatível com as garantias e privilégios desse crédito, mas, sobretudo, em consonância com as prerrogativas do sujeito passivo constitutivas desse Estatuto⁴²⁹.

Pela análise acima exposta, é possível afirmar que, além de ser inconstitucional a possibilidade de transação em matéria tributária, nos moldes apresentados no anteprojeto em questão, em razão da discricionariedade permitida ao administrador, em detrimento dos princípios constitucionais da igualdade e da impessoalidade, a medida apresentada não

⁴²⁸ BRITO, 2016, p. 291. O professor Edvaldo Brito, no entanto, quanto ao instituto de compensação, uma das hipóteses de extinção do crédito tributário, afirma que, embora seja imprestável para ser tratado pela via de lei do ramo de direito privado, em nome da sua essência, a lei tributária há de respeitar a sua substância em respeito à necessária integração das normas de direito positivo que disciplinam os institutos jurídicos. Dessa forma, o direito tributário positivo brasileiro, não definindo, para os seus efeitos, a compensação, há de adotar os pressupostos e requisitos que caracterizam os institutos e que são expostos, conceitualmente, pelo Código Civil, quando disciplina essa modalidade como sendo uma forma indireta de extinção das obrigações. Portanto, há de apelar-se para a integração, utilizando-se dos princípios gerais de direito privado, até porque a matéria é obrigacional. E, por isso, em nada difere a estrutura da obrigação tributária de qualquer outra obrigação jurídica: é um vínculo jurídico que une dois polos subjetivos – o ativo e o passivo – respectivamente, com a titularidade do direito subjetivo de crédito e com o dever jurídico de prestar. No entanto, por se tratar de crédito tributário, deve-se respeitar as garantias e privilégios deste, bem como o requisito da necessidade de promulgação de lei complementar para tratar da matéria. (*In* BRITO, Edvaldo. **Direito tributário e constituição**: estudos e pareceres. 1ª ed. São Paulo: Atlas, 2016, p 265-266).

⁴²⁹ BRITO, 2016, p 292.

resultará em redução de litígios e prejudicará o recolhimento espontâneo dos tributos⁴³⁰. 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.

A análise ainda que parcial e rápida da proposta já mostra que o custo é alto e a perspectiva de retorno pode ser mínima. Não faz sentido que um órgão de representação judicial, após toda a discussão administrativa levada a efeito no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, ou mesmo judicial, em sentido desfavorável ao contribuinte, renuncie de forma discricionária ao valor das sanções de natureza pecuniária, aos juros de mora e aos demais acréscimos pecuniários, dependendo do histórico fiscal e situação econômica do contribuinte quando a Constituição Federal de 1988 determina que sejam observados os princípios da impessoalidade e da igualdade, no trato de questões de natureza tributária⁴³¹. É preciso um estudo caso a caso, com observância dos limites previstos em lei autorizadora da transação tributária.

3.5 OS VETORES JUSTIFICADORES

Ao longo da leitura do presente texto, tem-se afirmado a possibilidade da realização da transação no sistema tributário brasileiro, demonstrando que o referido instituto tem seu fundamento no próprio ordenamento jurídico, bem como nas mudanças nas relações entre Administração Pública e administrado provenientes do modelo de Estado Democrático de Direito. Dessa forma, deixa-se de se confrontar nos litígios tributários judiciais e

⁴³⁰ MICHELIN, Dolizete Fátima. . O anteprojeto da Lei Geral de Transação em Matéria Tributária e os princípios constitucionais da legalidade, isonomia e moralidade pública. In . O anteprojeto da Lei Geral de Transação em Matéria Tributária e os princípios constitucionais da legalidade, isonomia e moralidade pública. **Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso.** Belo Horizonte: Fórum.2008, fl331-364.

⁴³¹ MICHELIN, 2008, p 349-450.

administrativos, arcando com os custos e a insegurança que essa condição lhes proporciona, para passarem a compor as posições divergentes, a fim de estabilizá-las em um patamar razoável para ambas as partes⁴³².

Destaca Heleno Torres que esse novo contexto em que se insere a Administração Tributária impõe um verdadeiro dever ao Legislador de busca dos caminhos de maior economia, eficiência e celeridade para viabilizar a imposição tributária, o que poderá ser alcançado com intensificação da participação dos administrados na gestão tributária e possibilidade de solução extrajudicial de conflitos entre a Administração e os contribuintes⁴³³.

O fato de a Administração Pública e contribuintes defenderem cada qual seu ponto de vista de maneira inflexível gera uma tensão tal que desborda em milhares de repetitivas demandas judiciais, levando ao abarrotamento do Poder Judiciário de forma desnecessária. Ademais, leva à ineficiência da arrecadação tributária e conseqüente dificuldades na promoção dos direitos e interesses públicos primários.

Visando, então, prevenir o incremento no quantitativo de demandas assim como diminuir o número das já existentes, há muito a doutrina vem colocando a adoção de mecanismos alternativos de solução de disputas como peça chave para alcançar tal objetivo. Os mecanismos devem compreender todos aqueles meios que substituem as resoluções administrativas unilaterais por soluções pactuadas, com o escopo de prevenir ou encerrar os conflitos decorrentes do choque entre o interesse público e o privado⁴³⁴.

3.5.1 A eficiência

A finalidade da transação tributária é a realização do interesse público pela eficiência obtida pelo consenso⁴³⁵. A questão, no entanto, está em compreender qual seria o sentido da efetivação da eficiência da Administração Tributária pela aplicação do instituto da transação através dos meios alternativos de solução de conflitos.

A ideia de eficiência está vinculada à ideia de ótima alocação de recursos pelo Estado, segundo Pareto. Para Wicksell, pode ser caracterizada pelo fato de os cidadãos estarem satisfeitos com o sistema de regras, instituições e políticas, livres de violência ilegítima. Para

⁴³² SEVERINI, 2010, p 10.

⁴³³ TORRES, 2008, p 300.

⁴³⁴ MORAIS, 2008, p 488.

⁴³⁵ GALINARI, 2006.

Buchanan, a eficiência deve estar relacionada a uma alocação dos recursos fundada no consentimento livre, com base em acordos constitucionais, institucionais e normativos⁴³⁶.

De um lado, o Estado deve implementar suas políticas com o mínimo de efeitos para a sociedade. Minimizar seus efeitos é uma das exigências da eficiência econômica. Por outro lado, o Estado deve agir para obter a mais equitativa distribuição de bens na sociedade, especialmente, perante o fato de vivermos em uma sociedade em que o mercado é imperfeito e existem motivações decorrentes de vontade de promoção de políticas públicas de bem-estar social. Este pode ser considerado o aspecto da equidade nas políticas de finanças públicas⁴³⁷.

Segundo Caliendo, a eficiência é um termo utilizado para significar a realização de determinados processos, com a maximização de resultados pela menor utilização de meios. No entendimento de Richard Posner, eficiência seria o caso onde há exploração dos recursos econômicos de tal forma que este valor – satisfação humana é medida pela disposição agregada de pagar por estes bens e serviços – é maximizado⁴³⁸. Dessa forma, a eficiência é o processo que produz a maior quantidade de resultados com a menor utilização dos meios.

A eficiência econômica irá possuir o sentido de maximização de determinados bens sociais eleitos como sendo de significativa importância. Porém, é fundamental definir o critério de eficiência em relação ao objetivo a ser maximizado. O uso desses critérios tem por objetivo a determinação da maximização da riqueza considerada como o conjunto de bens desejáveis, ou seja, coisas que satisfazem direta ou indiretamente as necessidades ou desejos humanos. Esses critérios devem ser o mais amplo e genérico possível para abarcar a maior diversidade de bens para satisfação das escolhas individuais e sociais⁴³⁹.

Assim, tem-se que uma posição eficiente da Administração Pública é aquela que, quando se incrementa a posição de uma conduta perante um administrado não se causa prejuízos para outrem, ou demais administrados. No entanto, possível observar que uma posição da Administração Pública pode ser eficiente se a utilidade de sua conduta, que se deseja maximizada, for observada sob o critério de que os ganhos dos vencedores são suficientes ou maiores para compensar as perdas dos excluídos. Ou seja, a posição da

⁴³⁶ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.p. 25.

⁴³⁷ SILVEIRA, 2009, p. 26.

⁴³⁸ SILVEIRA, 2009, p 70.

⁴³⁹ Alguns critérios podem ser sugeridos, tais como a utilidade e o dinheiro. No primeiro caso, permite-se a abstração das preferências individuais e a possibilidade de uma mensuração sobre a importância de determinado bem e comparação com outros. Outra vantagem do uso da utilidade está no fato de que ele pode dirigir-se a questões tão diversas como dinheiro, tempo, o cumprimento de regras e até mesmo o amor. O outro, o dinheiro, estaria em desvantagem com a utilidade, haja vista que este critério de medida ao ser acrescido, implica na diminuição do seu valor como critério (*In* SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p 71)

Administração Pública, para ser considerada eficiente, pode ser analisada a partir dos ganhos que se obteve para a promoção de um interesse público primário em detrimento da dispensa, por exemplo, de um montante proveniente de crédito tributário alvo de uma transação tributária⁴⁴⁰.

A eficiência se relaciona com a ideia de justiça, segundo Caliendo, por quatro viés. A primeira visão é de que justiça e eficiência possuem racionalidades diversas e se aplicam a campos distintos da realidade, de forma que cada um dos conceitos se aplicaria a campos distintos. A segunda posição a respeito da eficiência e sua relação com justiça se refere ao sistema de retroalimentação: um sistema jurídico justo é um sistema eficiente ou o sistema eficiente é um sistema justo, considerando-se a eficiência, portanto, como um conceito adequado de justiça. A terceira posição seria considerar-se a existência de contradição entre a justiça e a eficiência, ou seja, uma relação inversa entre estes dois conceitos. Assim, quando a distribuição fosse equitativa, a eficiência seria prejudicada, e quando o sistema privilegiasse a eficiência poderia conduzir a resultados injustos de distribuição de riquezas ou satisfação de direito. A última, por sua vez, corresponderia à ideia de conexão entre os conceitos, de forma que os de eficiência e justiça estariam intimamente relacionados⁴⁴¹.

Ocorre que, segundo Casamiglia, cinco seriam os sentidos nos quais eficiência e justiça se relacionariam. O primeiro se resumiria ao fato de que uma sociedade justa seria uma sociedade eficiente. Uma sociedade justa e equitativa seria uma sociedade que não desperdiça, sub-utilizando recursos, conforme a segunda visão. A subsequente corresponde à afirmação de que a eficiência é um componente da justiça, embora não seja nem o único, nem o principal critério de justiça. O penúltimo corresponde ao fato de a eficiência ser um processo de maximização da riqueza social, exigindo intervenções regulatórias, corretivas ou estratégicas do Estado no mercado. Por fim, a eficiência estaria relacionada à observação quanto à possibilidade de os mecanismos jurídicos de controle são eficientes na produção de riqueza⁴⁴².

Para Afonso da Silva, a eficiência qualificaria atividades, de forma que significaria fazer acontecer com racionalidade o que implica medir os custos que a satisfação das necessidades públicas importam em relação ao grau de utilidade alcançado. Estaria, assim, relacionada à regra da consecução do maior benefício com menor custo possível⁴⁴³.

⁴⁴⁰ SILVEIRA, 2009, p 74.

⁴⁴¹ SILVEIRA, 2009, p 75.

⁴⁴² CASAMIGLIA, Albert. **Eficiencia y derecho**. Doxa, n.4, 1987, p 271.

⁴⁴³ SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 23 ed. São Paulo: Malheiros. 2004, p. 652.

Para Maria Sylvia Zanella Di Pietro, o princípio da eficiência apresenta dois aspectos a serem considerados. O primeiro se refere ao modo de atuação do agente público, do qual se espera o melhor desempenho possível de suas atribuições, para lograr os melhores resultados. O segundo se refere ao modo de se organizar, estruturar, disciplinar a Administração Pública, também com o mesmo objetivo de alcançar os melhores resultados na prestação do serviço público⁴⁴⁴.

Ressalta-se que a eficiência econômica não é sinônimo de eficiência administrativa. Marçal Justen Filho esclarece que quando se afirma que a atividade estatal é norteada pelo princípio da eficiência, não se impõe a subordinação da atividade administrativa à racionalidade econômica, norteada pela busca do lucro e da acumulação da riqueza. O que se veda é o desperdício econômico, precisamente porque a otimização dos recursos propicia realização mais rápida e mais ampla dos encargos estatais. Deve-se ressaltar que a atividade da Administração Pública é norteada por uma pluralidade de princípios, de forma que se houver incompatibilidade entre a eficiência econômica e certos valores fundamentais, deverá adotar-se a solução que preserve ao máximo todos os valores em conflito, mesmo que tal signifique uma redução da eficiência econômica⁴⁴⁵.

Lucas Rocha Furtado explica que o princípio da eficiência engloba a eficácia e a efetividade, sendo a eficiência apenas um dos aspectos da economicidade. Resumidamente, eficiência refere-se à relação custo/benefício da atuação estatal, pressupondo para seu atendimento planejamentos estratégicos e priorização das necessidades. A eficácia diz respeito ao exame dos resultados da ação administrativa em prol dos cidadãos. Por fim, no exame da efetividade deve ser feita a comparação entre os objetivos ou metas que haviam sido fixadas por ocasião do planejamento e os resultados efetivamente alcançados⁴⁴⁶.

Essa é a diretriz que rege a Administração Pública para a realização dos interesses públicos por meio de seus agentes. Com efeito, as políticas econômicas devem buscar articular eficiência e equidade, permitindo ao governo alcançar objetivos redistributivos e arrecadar o suficiente para financiar os seus gastos com o menor custo possível em termos de eficiência⁴⁴⁷. O administrador público tem a obrigação de buscar a melhor atuação e, nessa busca, deve ter em conta sempre a solução mais adequada economicamente ao gerir a coisa pública. Deve-se evitar todo e qualquer desperdício de recursos públicos ou aquelas escolhas

⁴⁴⁴ DI PIETRO, 2004. p. 83.

⁴⁴⁵ JUSTEN FILHO, 2014, p 86-87.

⁴⁴⁶ FURTADO, Lucas Rocha. **Curso de direito administrativo**. Belo Horizonte: Fórum, 2007, p 112 – 117.

⁴⁴⁷ BARBOSA, Ana Luiza Neves de Holanda; SIQUEIRA, Rozane Bezerra de. **Imposto ótimo sobre o consumo: resenha da teoria e uma aplicação ao caso brasileiro**. Brasília: IPEA, 2000,p.1

que não possam ser catalogadas como verdadeiramente comprometidas com a busca da otimização ou do melhor⁴⁴⁸. Em outras palavras, a eficiência estaria relacionada com a economicidade, posto que se traduzisse com a promoção da maior quantidade de interesses e necessidades públicas em face do menor gasto possível, evitando-se o desperdício e com o maior rendimento funcional possível⁴⁴⁹.

Assim, Emmerson Gazda conclui que a Administração, ao insistir em recorrer de decisões judiciais que seguem precedentes já sedimentados pelas Cortes Superiores e sem qualquer elemento novo que possa implicar alteração do entendimento, não observa os princípios da economicidade e da eficiência, aumentando custos de sua própria estrutura de defesa e do Judiciário, mormente se considerada a possibilidade de propor acordos nesses casos ou estabelecer, via Legislativo, solução para todos os casos, nas hipóteses de demandas em massa⁴⁵⁰. Ora, como bem aponta Danielli Freitas, a insistência na demanda judicial em que se antevê o resultado desfavorável para a Administração Pública não é lógica, haja vista que o Poder Judiciário é uma das funções do Estado e não se poderia cogitar na possibilidade de o Estado litigar contra seu próprio entendimento⁴⁵¹.

A inserção do princípio da eficiência no rol de princípios administrativos constitucionais evidenciava a insatisfação com que era gerida a máquina pública, de forma que a Administração Pública deve pautar suas atividades, portanto, na relativização da supremacia do interesse público, rompendo-se com a imperatividade, a unilateralidade e a verticalidade que marcavam os entes públicos e a sociedade⁴⁵². Com a introdução da eficiência no bojo dos princípios da Administração, pretendeu-se romper com a lógica burocrática e perseguir um modelo focado em resultados. Ademais, busca-se reorganizar a estrutura estatal em face do fracasso do Estado de Bem-Estar Social, que parecia estar apoiado na ingênua crença na inesgotabilidade dos recursos públicos⁴⁵³.

O princípio da eficiência agrega-se aos demais princípios consolidados expressamente à Administração Pública a partir da Emenda Constitucional n.19/98 no caput do artigo 37⁴⁵⁴

⁴⁴⁸ FREITAS, 2004, p 74.

⁴⁴⁹ FREITAS, 2004, p 75.

⁴⁵⁰ GAZDA, Emmerson. **Administração pública em juízo: poder dever de transigir**. Revista de doutrina da 4ª Região, Porto Alegre, 19 jan. 2006. Disponível em: <http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/index.htm?http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao010/emmer-son_gazda.htm>. Acesso em: 14 jan. 2016.

⁴⁵¹ SCHREIBER, 2014, p 57.

⁴⁵² FERNANDES, 2015, p 123.

⁴⁵³ TORRES, Ricardo Lobo. **O direito ao mínimo existencial**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p 163.

⁴⁵⁴ *In verbis*: Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (In BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República**

da Constituição Federal, mas, o postulado já estava previsto desde a Constituição de 1988, conforme o art. 74, II⁴⁵⁵. Este dispositivo informa que os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário devem manter um sistema de controle interno com a finalidade de comprovar a legalidade e avaliar os resultados da gestão dos órgãos e entidades da Administração Pública quanto à eficácia e eficiência. A determinação desse dispositivo evidencia a exigência constitucional de eficiência por parte do poder público, incluída a atividade do agente fazendário, quando conjugado com os artigos 37, XXII e 52, XV do diploma constitucional⁴⁵⁶. Ou seja, os referentes artigos possuem leitura da qual se permite inferir que a exigência da eficiência das Administrações Tributárias dos entes da Federação, posto que tenham recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuação de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio, devendo o Senado Federal avaliar periodicamente a funcionalidade do Sistema Tributário Nacional, em sua estrutura e seus componentes, e o desempenho das Administrações Tributárias deles. Terão, assim, que buscar o bom funcionamento e a eficácia da Administração Fazendária, realizando as finalidades administrativas e os interesses públicos⁴⁵⁷.

Para realização de suas atividades, buscando a eficiência e a boa administração, a Administração Pública deve realizar o exame de proporcionalidade. Exige-se que a Administração escolha, para a realização de fins, meios adequados, necessários e proporcionais. Um meio é necessário se, dentre todos aqueles meios igualmente adequados para promover o fim, for o menos restritivo para o administrado. E um meio é proporcional em sentido estrito se as vantagens que promove superam as desvantagens que provoca. Dessa forma, realiza-se o dever da eficiência administrativa para uma boa administração⁴⁵⁸.

Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado, 1988)

⁴⁵⁵*In verbis: Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de: II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado. (In BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil.** Brasília, DF: Senado, 1988)*

⁴⁵⁶*In verbis: Artigo 37, XXII: as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuação de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio; e 52, XV: Compete privativamente a Senado Federal : avaliar periodicamente a funcionalidade do Sistema Tributário Nacional, em sua estrutura e seus componentes, e o desempenho das administrações tributárias da União, dos Estados e do Distrito Federal e dos Municípios. (In BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil.** Brasília, DF: Senado, 1988)*

⁴⁵⁷ PIRES, 2010, p. 26.

⁴⁵⁸ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário.** São Paulo: Saraiva, 2010. p. 445-447.

A referida boa administração, segundo Juarez Freitas, se consagra como um dever do agente público. O estado da discricionariedade legítima, na perspectiva adotada, consagra e concretiza o direito fundamental à boa administração pública, que pode ser assim compreendido: trata-se do direito fundamental à administração pública eficiente e eficaz, proporcional cumpridora de seus deveres, com transparência, motivação, imparcialidade e respeito à moralidade, à participação social e à plena responsabilidade por suas condutas omissivas e comissivas. A tal direito corresponde o dever de a Administração Pública observar, nas relações administrativas, a cogência da totalidade dos princípios constitucionais que a regem- tal qual a eficiência⁴⁵⁹.

Ainda quanto à eficiência, no âmbito tributário há a possibilidade de haver um acordo entre o Fisco e o contribuinte, através de transação, por meio da arbitragem ou conciliação e mediação judiciais ou extrajudiciais, pois agiliza a gestão da Fazenda Pública, vindo ao encontro dos interesses da sociedade. A prática da transação tributária, para os que a defendem, traz a certeza da arrecadação, provinda do acordo entre a Fazenda e o sujeito passivo, e apresenta como consequência economia de tempo e de dinheiro. O princípio da economicidade justificaria, ainda, que em Juízo, uma vez superada a possibilidade de defesa jurídica com êxito, possa passar-se ao acordo como forma de defesa econômica⁴⁶⁰.

Quanto às causas da litigiosidade em matéria tributária, pondera-se, inicialmente, que nos últimos quinze anos a sucessão de Planos Econômicos, as constantes alterações pontuais na legislação, em especial em matéria tributária e processual, provocaram profundas mudanças na sistemática de recolhimento dos tributos, prazos, alíquotas, bases de cálculo, formas de restituição e compensação de tributos recolhidos indevidamente, como decorrência da necessidade da manutenção do fluxo de arrecadação, em um contexto mais amplo de tentativas de estabilizar a economia⁴⁶¹. Diante dessas alterações, o contribuinte tem buscado o Poder Judiciário para a tutela de direitos que entende ameaçados ou prejudicados, o que dá ensejo, na maioria dos casos, ao chamado “efeito multiplicador” das ações judiciais, com liminares, antecipações de tutela, efeitos suspensivos deferidos com o fim, entre outros, de suspensão da exigibilidade dos tributos, até a obtenção de uma decisão definitiva quanto ao mérito. Observa-se assim um abarrotamento do Poder Judiciário, dificultando a celeridade processual, em razão do grande número de processos correntes.

⁴⁵⁹ FREITAS, Juarez. **Discricionariedade Administrativa e o Direito Fundamental à Boa Administração Pública**. São Paulo: Malheiros, 2009, p 22.

⁴⁶⁰ GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **Transação Tributária: Introdução à Justiça Fiscal Consensual**. Belo Horizonte: Fórum, 2010, p.129.

⁴⁶¹ MICHELIN, 2008, p 333.

Por outro lado, a demora que se tem verificado na conclusão dos julgamentos no âmbito dos Tribunais Regionais Federais, do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal propicia a oscilação da jurisprudência em razão da mudança na composição dos referidos tribunais, ao longo do tempo, tornando-se causa suficiente para a revisão de entendimentos muitas vezes já considerados consolidados, dando azo ao aumento de ações a serem ajuizadas a partir das mudanças de entendimentos referentes à matéria tributária.

Segundo Dolizete Michelin, é preciso refletir a respeito das razões da demora no julgamento dos processos e das consequências para a sociedade, para o próprio Poder Judiciário e para o Estado. Se a questão está relacionada a problemas de ordem estrutural, que se dê, então, prioridade ao aparelhamento adequado dos órgãos públicos. Neste sentido, a Secretaria de Assuntos Econômicos do Ministério da Fazenda arrola uma série de causas e consequências relacionadas à demora nos julgamentos pelo Poder Judiciário, fazendo expressa menção ao uso ardiloso e intencional dos meios processuais como forma de protelar o recolhimento dos tributos pelas empresas, que assim procedem, apostando no modelo sabidamente problemático, no que diz respeito à imediata prestação dos serviços ou da jurisdição na Administração e no Poder Judiciário, respectivamente⁴⁶².

Segundo Nadja Araújo, o princípio da eficiência ganha especial relevo nessa situação, haja vista que é fato inconteste que a litigiosidade inerente à exação só resulta na postergação da materialização do crédito tributário, eximindo o contribuinte-litigante de deveres legais no intervalo da discussão. Nesse contexto, a permissão legal para a composição de litígios tributários é uma hipótese que anuncia um procedimento atento às diretrizes de eficiência e certeza para as partes envolvidas, em decorrência da arrematação conjunta da exigência estatal, (re)inserindo o Particular no âmbito obrigacional⁴⁶³. Deveras, a aplicação do princípio da eficiência administrativa, elencada no artigo 37 da Constituição da República, leva à necessidade de existirem mecanismos de solução célere de conflitos tributários, em atenção ao interesse público⁴⁶⁴.

Assim, a possibilidade de acordo no âmbito do lançamento tributário pode ser um meio extremamente eficiente para a redução do exagerado número de processos, com evidente proveito para as partes. Para o Estado, encurtamento do prazo para a entrada de recursos financeiros e pela redução do custo operacional dos órgãos de julgamento. E para o contribuinte, com a eliminação de pendências que se arrastam por longos anos degradando a

⁴⁶² MICHLEIN, 2008, p. 337-338.

⁴⁶³ ARAÚJO, 2009. p.13.

⁴⁶⁴ ASSUNÇÃO, p. 7.

segurança de que necessitam para o desempenho de suas atividades normais e com a eliminação dos custos que tais pendências implicam ⁴⁶⁵.

Helena Taveira Torres é um dos maiores defensores da transação tributária e entende que a indisponibilidade do crédito público não é absoluta, pois o mesmo pode ser modificado por decisão judicial. Reconhece que pode acontecer, para a solução do conflito, a redução do recebimento do crédito devido em relação às multas e juros, não quanto ao montante do débito principal do contribuinte, mas, mesmo assim, é um procedimento técnico vantajoso ⁴⁶⁶. Em outras palavras, a vantagem para a Administração Tributária na realização da transação é a apropriação imediata de créditos tributários, sem os altos custos do processo judicial, corroborando para a promoção do interesse público primário, revelando-se como um instrumento mais eficiente que a atividade exacional e como um dever do agente ⁴⁶⁷.

Transacionar em matéria tributária pode ser uma opção válida para diminuir o número de demandas entre a Fazenda e o contribuinte. Verifica-se, inclusive, uma receptividade por parte da Administração em adotar mecanismos de arbitragem, conciliação e mediação para este fim. Todavia, é importante lembrar que se trata de institutos especiais, dada as suas particularidade em possibilitar algum grau de renúncia à receita, dentro da margem de discricionariedade concedida à autoridade competente para transigir. ⁴⁶⁸ Cabe ressaltar que compete à Administração Pública observar, nas suas decisões, os parâmetros contidos na ordem de valores da Constituição, especialmente dos direitos fundamentais, o que assume especial relevo na esfera da aplicação e interpretação de conceitos abertos e cláusulas gerais, assim como no exercício da atividade discricionária ⁴⁶⁹. Ou seja, deve a Administração Pública observar as cláusulas constitucionais que contém os direitos fundamentais e fundamentar suas decisões com base na melhor efetivação destes, realizando os interesses públicos primários.

Portanto, resta demonstrado que a finalidade da transação tributária é tornar factível a arrecadação, eficiente, evitando o desperdício de esforços administrativos, em situações de incertezas, além de aproximar fisco e contribuintes, diminuindo a litigiosidade e a insegurança na tributação.

⁴⁶⁵ MACHADO, 2008, p.127.

⁴⁶⁶ PINHEIRO, Aline. **Não haverá reforma tributária sem mudança de mentalidade**. Publicado em 25 ago. 2007. Disponível em:

<http://www.conjur.com.br/2007ago25/nao_havera_reforma_tributaria_mudanca_mentalidade>

Acesso: 24 jan. 2016.

⁴⁶⁷ SEVERINI, 2010, p14-15. Em mesmo sentido, MACHADO, 2005. p.517.

⁴⁶⁸ PIRES, 2010, p 30.

⁴⁶⁹ SARLET, Ingo Wolfgang. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais**. Porto Alegre: Livraria Editora do Advogado, 2004, p.357.

3.5.2 Os limites da Lei de Responsabilidade Fiscal

Recolher tributos é condição para o Estado existir e manter as ações públicas que são da sua competência realizar, sendo inseparável tal arrecadação de qualquer sociedade juridicamente organizada. O objetivo que se almeja alcançar com o recolhimento da prestação de natureza tributária, todavia, pode não ser somente o de arrecadação, haja vista que, por meio da extrafiscalidade, o Estado pode desobrigar, preterir ou diminuir o pagamento do tributo, baseado em critérios políticos, sociais ou econômicos, visando, assim, interferir na economia, desestimulando ou influenciando certos comportamentos. A prática desses benefícios fiscais, contudo, somente é válida se estabelecida por lei de ente federativo competente para realizar a cobrança desse tributo, pois a concessão de vantagens importa em renúncia fiscal, uma vez que a arrecadação assegurada por lei não entrará nos cofres públicos.

A Lei Complementar nº 101/2000⁴⁷⁰, Lei de Responsabilidade Fiscal, também veicula normas aplicáveis a Administração Tributária. Possui normas que admitem a redução de carga fiscal, pressupondo-se a sua utilização como instrumento para promover a realização de políticas públicas de incentivo ao desenvolvimento de atividades socialmente desejáveis. Como consta do artigo 14, é cabível a renúncia de receitas ou a concessão de benefícios tributários, mas há imposição constitucional de autorização legislativa.⁴⁷¹ Este dispositivo pretende fornecer os parâmetros para que o administrador público provenha incentivos ao particular em troca do fomento econômico do ente federativo, de forma que almeja delimitar as situações em que a atuação do governante, no sentido de ajustar benefícios em troca de realização de transação tributária para receber o crédito tributário não pago, implica prejuízo às finanças públicas. O dispositivo possui como fim, portanto, evitar que o administrador público, ao negociar com o particular, invada o âmbito de indisponibilidade do bem público e, como consequência, atue de modo ineficiente⁴⁷².

A lei de responsabilidade fiscal autoriza no seu art. 14, § 3º⁴⁷³, a adoção de meios extrajudiciais de extinção de dívida, desde que o débito e o seu montante sejam inferiores aos

⁴⁷⁰ BRASIL. Lei **Complementar 101**, de 4 de maio 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 04, mai., 2000. Disponível em

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em 01 jan 2016

⁴⁷¹ JUSTEN FILHO, Marçal; JORDÃO, Eduardo Ferreira A contratação administrativa destinada ao fomento de atividades privadas de interesse coletivo. **Revista Internacional de Contratos Públicos**, nº 01, fev. 2013, Disponível em: <[HTTP://www.direitodoestado.com.br/ijpc](http://www.direitodoestado.com.br/ijpc)> Acesso em 10 jan 2016, p 17.

⁴⁷² SEVERINI, 2010, p 17.

⁴⁷³ *In verbis: 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;

dos respectivos custos da cobrança. Esse dispositivo estaria relacionado com a eficiência, haja vista que não faria sentido mobilizar todo o aparato administrativo e o Poder Judiciário para a cobrança de uma dívida tributária cujo valor não ultrapassaria o custo da atividade de sua própria cobrança. No mesmo sentido, a Lei n. 4.320/1964, Lei dos Orçamentos Públicos, e o Código Tributário Nacional autorizam o uso de meios que criam campos possíveis de negociação entre fisco e contribuinte, a exemplo da transação, remissão, dação em pagamento, consulta tributária, processo administrativo tributário e controle de legalidade⁴⁷⁴.

Assim, ao se realizar a transação tributária, o agente público deve observar as regras da Lei de Responsabilidade Fiscal, haja vista se tratar a transação de uma forma de renúncia da receita tributária.

Interessante questão consiste em saber se a transação pode ser considerada uma renúncia de receita e, assim, submetida às limitações do art. 14, da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Segundo Láudio Fabretti⁴⁷⁵, renúncia fiscal consiste no fato de o Executivo, mediante lei, abrir mão de parte da arrecadação de determinado imposto para incentivar certas atividades ou regiões. Em contrapartida, a renúncia fiscal do Executivo constitui um benefício fiscal para o contribuinte, desde que este observe com rigor os requisitos que a lei exige para o direito de utilizá-lo. Essa renúncia fiscal pode ser conceituada com base no art. 14 da Lei Complementar n. 101/2000 como a concessão, pelo ente político titular da competência tributária, de incentivos fiscais, compreendendo isenções em caráter não geral, redução de alíquota ou base de cálculo de impostos, subsídios, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado. As renúncias de receita são também denominadas de gastos tributários porque produzem os mesmos resultados econômicos da despesa pública, em razão de implicarem na não percepção de receita tributária pelo Estado, provocando o desequilíbrio orçamentário⁴⁷⁶.

Alguns autores sugerem que a renúncia de arrecadação fiscal possui a natureza de um gasto tributário, afinal, o ente público deixa de receber o valor que seria arrecadado, abrindo

II - ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança. (InBRASIL. Lei Complementar 101, de 4 de maio 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 04, mai., 2000. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em 01 jan 2016)

⁴⁷⁴ ANDRADE, 2007, p. 144

⁴⁷⁵ FABRETTI, Láudio Camargo. **Código Tributário Nacional Comentado**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2005, p.302.

⁴⁷⁶ ROSA JÚNIOR, Luiz Emydio F. da. **Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 48.

mão do resultado social que esta receita poderia proporcionar, em obras e serviços à população. Nesse sentido, Ricardo Lobo Torres explica que gastos tributários ou renúncias de receita são os mecanismos financeiros empregados na vertente da receita pública (isenção fiscal, redução de base de cálculo ou de alíquota de imposto, depreciações para efeito de imposto de renda etc.) que produzem os mesmos resultados econômicos da despesa pública (subvenções, subsídios, restituições de impostos etc.)⁴⁷⁷.

Ainda nesse contexto, Kiyoshi Harada comenta sobre a limitação da concessão que importe em renúncia fiscal prevista na Lei de Responsabilidade Fiscal, pois é impositiva a obediência ao Princípio da Legalidade por parte do agente público. Para o autor, a renúncia de receitas públicas só pode ocorrer nas hipóteses e nas condições da lei. O exercício total da competência tributária não é compulsório, mas, uma vez exercitado e instituído o tributo, somente a lei poderá dispensar sua arrecadação. Por razões de política fiscal, a lei pode conceder incentivos fiscais consistentes em isenções, reduções de alíquotas, reduções de base de cálculo, bem como instituir hipóteses de moratória, de remissão e de anistia⁴⁷⁸.

As renúncias fiscais devem ser fiscalizadas pelo Congresso Nacional, nos termos do artigo 70 da Constituição Federal⁴⁷⁹, bem como devem ser instituídas por lei específica do ente político titular da competência tributária e que regule exclusivamente a matéria, para a concessão de renúncia de receita, relativas a impostos, taxas ou contribuições, conforme o artigo 150, § 6º do diploma constitucional brasileiro⁴⁸⁰. O artigo 155, § 2º, XII, g, exige lei complementar para regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais em matéria de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços serão concedidos e revogados, assim como o artigo 156, § 3º, III dispõe da mesma forma no que toca ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza⁴⁸¹. Por fim, o artigo 165, § 6º, determina que o projeto de lei orçamentária será acompanhado de

⁴⁷⁷ TORRES, 2007, p.197.

⁴⁷⁸ HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. São Paulo: Atlas, 2005. p. 111.

⁴⁷⁹ *In verbis*: Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder. (In BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988)

⁴⁸⁰ *In verbis*: § 6º 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 (In BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988)

⁴⁸¹ *In verbis*: § 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do caput deste artigo, cabe à lei complementar: III - regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados (In BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988)

demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia⁴⁸².

Diante desses dispositivos, observa-se que há um controle sobre as renúncias fiscais, de forma a legitimar as concessões de tais favorecimentos. Cumpre observar, todavia, que a transação tributária tem como semelhança, a essas espécies de renúncia fiscal, a obediência à lei, ou seja, para aplicar a transação é necessária lei específica, condição também exigida para a realização da anistia, da isenção, da alíquota zero e da remissão. Há diferença no tocante aos benefícios recebidos pelo sujeito passivo, pois, na transação, o beneficiado direto é um particular, e não uma coletividade. A coletividade se apresenta como beneficiária quando o valor arrecado é posto para custear serviços públicos, promovendo os interesses públicos primários.

Diferentemente opina Hugo de Brito Machado, para o qual não haveria por que o agente, ao realizar a transação tributária, observar as regras da Lei de Responsabilidade Fiscal. Segundo o autor, 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 artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal⁴⁸³. Ademais, a finalidade da limitação contida no artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal é simplesmente evitar que sejam concedidas pelo legislador vantagens a certos contribuintes sem uma razoável justificação, deixando a Fazenda Pública de arrecadar tributos a ela indiscutivelmente devidos, enquanto a transação tem por objetivo por fim a um litígio e para tanto ambas as partes, fisco e contribuinte, transigem sobre o que consideram ser de seu direito. O objetivo das restrições colocadas no artigo 14, em referência, seguramente não foi obrigar as Fazendas Públicas a levar os seus litígios até o fim. É razoável, portanto, concluir-se que também o elemento teleológico conduz o intérprete ao entendimento segundo o qual essa norma restritiva da liberdade do legislador ordinário das entidades tributantes não se aplica à transação⁴⁸⁴.

⁴⁸²*In verbis: O projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia. (In BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado, 1988).*

⁴⁸³ MACHADO, 2008, p. 119

⁴⁸⁴ MACHADO, 2008, p. 119.

Ressalva o autor, no entanto, que uma determinada transação pode ser feita sem albergar as características essenciais desse instituto jurídico. Se tal ocorrer, certamente será possível a invocação do artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, desde que se consiga demonstrar que foi colocado sob a aparência de transação um benefício que corresponde a tratamento diferenciado, abrangido, assim, no âmbito da renúncia, definido no §1º, daquele artigo⁴⁸⁵.

Conforme Nadja Araújo, a Lei de Responsabilidade Fiscal, em seu artigo 14, demonstra ser a transação um procedimento que pode resultar em renúncia fiscal, entendimento contrário ao de Hugo de Brito Machado, e assinala a responsabilidade do legislador competente em realizar uma avaliação cuidadosa das circunstâncias de aplicação do instituto antes da efetiva normatização. Deve o legislador observar as regras que positivam essa decisão política, que deve ser instituída por meio de igual instrumento legislativo usado na criação do crédito pelo ente competente na circunstância específica. Esta deve indicar os tributos e os benefícios, e também delimitar a (in)disponibilidade de renúncia, determinando, assim, os modos admissíveis e o intervalo temporal para a efetivação das concessões⁴⁸⁶.

A autora explica que o legislador, ao editar uma lei sobre transação tributária, em que será possível realizar a renúncia de receita tributária, deverá 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. O *quantum* para a renúncia de receita é critério a ser considerado na ponderação entre as concessões intersubjetivas e materialização das finalidades públicas da tributação para resolver (des)autorizar o ajuste⁴⁸⁷.

A autoridade fiscal ao efetuar a transação pode fazer concessões, renunciando à parte do crédito devido pelo agente passivo. Embora a compensação e a transação não estejam expressamente elencadas no artigo 150, § 6º da Constituição Federal, tais institutos envolvem uma potencial renúncia de receita tributária, sendo adequada, portanto, a sua inclusão na análise acerca da exoneração. 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

⁴⁸⁵ MACHADO, 2008, p 120.

⁴⁸⁶ ARAÚJO, 2009, p. 53.

⁴⁸⁷ ARAÚJO, 2009, p. 53.

contribuinte, efetivamente, liquide a dívida tributária⁴⁸⁸. Além disso, a legitimidade jurídica para a renúncia à receita, portanto, deve estar antecipadamente prevista e (in)validada pelo sistema normativo de controle de (in)constitucionalidade das leis, balizando a discricionariedade do detentor da competência para transacionar.

A possibilidade de extinguir o crédito tributário mediante transação em litígio, novamente, é competência do ente federativo responsável pelo respectivo tributo. Trata-se de decisão política sobre a renúncia de receita tributária autorizada através de lei, nos casos em que há litígio sobre o crédito tributário, havendo a finalidade, através da transação tributária, determinar o litígio e extinguir o crédito tributário, nos termos do artigo 171 do Código Tributário Nacional. O mencionado artigo está de acordo com o disposto constitucionalmente no art. 150, § 6º, que evidencia claramente a necessidade de lei específica para a regulação da transação em litígio tributário. Nesse sentido, a transação pode adequar pagamento, conversão de depósito em renda, dação em pagamento, remissão parcial e compensação, por exemplo.

A regra que dispõe sobre a possibilidade de solução consensual é especial, e justamente por essa razão, demanda maior atenção do legislador, bem como a indicação precisa dos critérios do juízo de discricionariedade que será normatizado. Assim, o legislador pode avaliar a conveniência e oportunidade para eventual disponibilidade de receita tributária. Os elementos da circunstância são confrontados com os princípios reitores da tributação e com diretrizes da responsabilidade fiscal estabelecidas pela Lei Complementar n. 101, de 04 de maio de 2000: a exigência para a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da federação e os condicionantes explícitos para a concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita⁴⁸⁹.

Uma boa gestão tributária é fator importante para se alcançar uma adequada administração estatal, sendo uma das formas de se atingir tal intento a transparência na concessão dos benefícios e sua efetiva avaliação. Além disso, deve-se mensurar, cuidadosamente, quais serão as consequências dessa não arrecadação, possibilitada pela renúncia de receita, pois, reitera-se, impera a impossibilidade de a Administração dispor sobre o dinheiro público.

A possibilidade de acordo, nos moldes da transação tributária legalmente realizada, deve ser transparente, como entende Hugo de Brito Machado, inclusive e especialmente no

⁴⁸⁸ PIRES, 2010, p. 23.

⁴⁸⁹ ARAÚJO, 2009, p. 50.

que se refere às razões pelas quais a Fazenda Pública está transigindo, bem como a exigência de publicidade à respeito da proposta, do procedimento e da celebração da transação⁴⁹⁰.

A transparência, como princípio formal que permeia os princípios possuidores de conteúdo, sejam os fundamentais, sejam os vinculados à justiça, sejam os ligados à segurança jurídica, exerce também papel legitimador para a transação tributária. O princípio da transparência fiscal, embora não proclamado explicitamente na Constituição, impregna todos os outros princípios constitucionais e se irradia inclusive para o campo do processo administrativo tributário equitativo, ao fito de evitar os riscos fiscais de não se realizar a arrecadação e promover o combate à elisão fiscal abusiva, ao sigilo bancário encobridor da sonegação de tributos, à corrupção ativa e passiva, ao desrespeito aos direitos fundamentais do contribuinte⁴⁹¹.

A transação pode configurar-se como a solução mais adequada em determinados casos, e sua realização é compatível com os postulados regentes da Administração Pública, elencados no art. 37 da Constituição Federal. As condições para a transação concretamente ocorrer, todavia, não podem afrontar direitos ou garantias fundamentais, tampouco proporcionar vantagens ao contribuinte inadimplente em detrimento daquele que honra seus compromissos fiscais e que não recebe nenhum privilégio pela pontualidade. Isto porque a permissão para o legislador aplicar a regra excepcional do art. 171 do Código Tributário Nacional deve estar delimitada pelos princípios do Sistema Tributário Nacional, conforme preceitua o art. 150, § 6º da Constituição Federal⁴⁹².

3.6 AS LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR E A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA

Os autores contrários à aplicação da transação enfatizam que o Direito Tributário, como atividade estatal, é tutelado por princípios e garantias aos contribuintes e sofre uma limitação bifuncional, pois tem-se de um lado, limites à competência de tributar, e de outro, garantias ao cidadão contribuinte. Assim como a Constituição traz, em sentido amplo, os Direitos Fundamentais do Contribuinte, nos artigos 60, §4º e 150, em sentido estrito, a Fazenda não tem autonomia para proporcionar ou oferecer benefícios fiscais ao contribuinte com quem transaciona.

⁴⁹⁰ MACHADO, 2005, p. 528 - 529.

⁴⁹¹ TORRES, 2008, p. 98

⁴⁹² PIRES, 2010, p.27.

Muitos são os obstáculos teóricos e culturais a superar para a efetivação da implementação da transação tributária por meio dos meios alternativos de solução de conflitos, tendo em vista conceitos e valores que merecem novos sopesamentos, diante do atual quadro de evolução técnica dos ordenamentos e renovação científica da doutrina. Dentre todos, é o princípio da indisponibilidade do patrimônio público, o princípio da legalidade, o da tipicidade, o da isonomia e o da segurança jurídica.

Desta maneira, haveria um embate teórico relativo à questão da transação no Direito Tributário cujo conteúdo é a aceitação ou o rechaço das decisões discricionárias nessa seara. No entanto, cada um desses princípios deve ser aplicado de forma a favorecer tanto os deveres quanto os direitos fundamentais do sujeito passivo, justificando-se a concepção do Estado Democrático de Direito vigente no Brasil. Ou seja, a esfera de direitos individuais do contribuinte não deve ser justificativa absoluta para que a Administração Fazendária não exerça seu dever de arrecadação tributária para a satisfação dos interesses públicos primários. Corresponderia a um comportamento em que o indivíduo não se importaria com o objetivo da solidariedade em contribuir para a realização dos serviços públicos, atendimento das necessidades e efetivação dos interesses públicos. Por outro lado, a Administração Tributária deve pautar seus atos em face do respeito da referida esfera dos direitos previstos no estatuto do contribuinte⁴⁹³.

3.6.1 A legalidade

O princípio da Legalidade adveio da necessidade de limitar o poder estatal, caracterizando a democracia republicana e significando a supremacia da lei, fundamento e limite de validade da atividade administrativa. O princípio da Legalidade está explícito no artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal de 1988, tendo como conteúdo o fato de que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude da lei. Dessa forma, a lei se entende como um meio de se normatizar direitos e deveres dos cidadãos.

Conforme Celso Antônio Bandeira, o princípio da legalidade é específico do Estado de Direito, sendo o que o qualifica e que lhe dá identidade própria. Por isso mesmo é o princípio basilar do regime jurídico-administrativo, haja vista que o Estado passa a ser submisso à lei.

⁴⁹³ O Estatuto do Contribuinte garante um núcleo irredutível de direitos fundamentais dos contribuintes que não pode ser atingido pela atividade tributária do Estado. Esse núcleo irredutível corresponde exatamente ao mínimo necessário para que os contribuintes possam desfrutar de uma vida digna e condizente com os seus propósitos, sendo identificado no plano tributário como mínimo imune. (In TEIXEIRA, Renato Medrado Bonelli. **O estatuto do contribuinte e a garantia do mínimo imune**. 2012, 168 f. Dissertação (Mestrado). Faculdade de Direito da Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2012).

Corresponde ao fato de que a Administração Pública só pode ser exercida na conformidade da lei e que, de conseguinte, a atividade administrativa é atividade sublegal, infralegal, consistente na expedição de comandos complementares à lei⁴⁹⁴. Assim, aplicado à Administração Pública, o princípio da legalidade determina que esta só poderá agir nos termos da lei, ao passo que no âmbito dos particulares, a lei delimita o espaço de atuação pelo fato de proibir determinadas condutas nocivas à estabilidade social⁴⁹⁵. A atividade de todos os agentes públicos, portanto, deve ser pautada nos limites das disposições gerais fixadas pelo Poder Legislativo, estando, pois, sujeitos aos mandamentos da lei e às exigências do bem comum, não podendo se afastarem, sob pena de praticar ato inválido e serem responsabilizados⁴⁹⁶. Dessa forma, a Administração Pública só pode conceder direitos ou criar obrigações ou vedações aos administrados por meio de autorização de lei, de forma que a eficácia de seus atos está condicionada ao cumprimento da lei.

As leis administrativas são de ordem pública, cogentes, e seus preceitos não podem ser descumpridos, nem mesmo por acordo ou vontade conjunta de seus aplicadores e destinatários. A finalidade do Princípio da Legalidade é o de submeter os que exercem poder em concreto a um quadro normativo que não se caracterize por favoritismos, perseguições, desmandos ou qualquer negociação que extrapole o balizamento que sofre o Estado. Pretende-se por meio da norma geral, abstrata e impessoal, qual seja, a lei, garantir que a atuação do Executivo nada mais seja senão a concretização da harmonia social.

No entanto, Odete Medauar observa que a ideia genérica do referido princípio sofreu uma evolução, dando um passo para a nova realidade da Administração Pública: a consensualidade. Se predominasse o significado geral do princípio da legalidade, haveria uma paralisação da Administração, posto que seria necessário um comando legal específico para cada ato ou medida editados por ela, o que é inviável⁴⁹⁷. Essa relativização também atingiu a Administração Fazendária, de forma que a participação do cidadão permitesse realizar o interesse fiscal de arrecadação, aproximando-se o direito da realidade no procedimento de transação tributária.

Como flexibilização de categorias do Direito Administrativo, Juarez Freitas, seguindo o mesmo raciocínio, aponta *a mitigação do princípio da legalidade, havendo atividades*

⁴⁹⁴ MELLO, 2004, p. 88 - 89.

⁴⁹⁵ DI PIETRO, 2004, p. 68.

⁴⁹⁶ MELLO, 2004, p. 72. No mesmo sentido, MEIRELLES, 19993, p. 82. CARVALHO, Rubens Miranda de. **Transação tributária, arbitragem e outras formas convencionais de solução de lides tributárias** – São Paulo: Editora Juarez de Oliveira, 2008, p. 35.

⁴⁹⁷ MEDAUAR, Odete. **Direito administrativo moderno**. São Paulo: Revista dos Tribunais: São Paulo, 2007, p. 121.

administrativas exigíveis independentemente de previsão legal. E arremata que os princípios fundamentais são diretrizes superiores às regras, por definição, não devendo os agentes públicos – de modo passivo e acrítico – prestar mero acatamento às normas contidas em regras, tendo que não cumpri-las quando manifestamente violadoras dos princípios⁴⁹⁸. Dessa forma, a subordinação da Administração Pública não é apenas à lei formal e de forma literal. Deve haver o respeito à legalidade, sim, todavia encartada no plexo de características e ponderações que a qualificam como sistematicamente justificável, com contornos mais abrangentes, atribuindo como parâmetro de atuação da Administração também os princípios constitucionais e as exegeses ampliativas dos direitos fundamentais consagradas pela doutrina e jurisprudência⁴⁹⁹.

Em outros termos, com base no fenômeno da constitucionalização do Direito Administrativo o agir administrativo passa a vincular-se não somente à lei, mas às normas constitucionais. Nesse enfoque, a legalidade a que a Administração está vinculada é aquela que deflui do sistema jurídico do Estado de Democrático de Direito, feita a partir de uma interpretação conforme a Constituição.

Assim, pode-se afirmar que o instituto da transação serve exatamente para afastar, face às inúmeras especificidades de cada caso concreto, a exigência de lei genérica, ou mesmo cláusulas autorizativas específicas, que pretendam a aplicação mecânica de resultados ineficientes. Nesse compasso, a conformação de uma Administração Pública democrática que tem como pressuposto a participação do cidadão em suas atividades, ao propiciar a busca de soluções consensuais para a resolução de controvérsias contratuais, está agindo em simetria com o princípio constitucional da eficiência, o qual reclama a atuação administrativa otimizada na satisfação do interesse público da coletividade⁵⁰⁰.

O princípio da legalidade não coloca óbices à atuação consensual administrativa. O critério a ser aferido é o de verificar se a solução adotada, seja imperativa ou consensual, possibilita como resultado o atendimento otimizado do interesse público. Em qualquer área do Direito Administrativo, se a transação for mais benéfica ao interesse público, na ponderação de valores do caso concreto, estar-se-á cumprindo o comando constitucional, principalmente os princípios da celeridade, da economicidade e realizando o próprio Estado Democrático Constitucional. As composições que envolvam verdadeira renúncia, se e quando couberem, dependerão – essas sim – de autorização legislativa.

⁴⁹⁸ FREITAS, 2004, p 27-28.

⁴⁹⁹ FIORENZA, 2010.

⁵⁰⁰ SCHREIBER, 2014, p 45.

A Administração Pública, para alcançar os interesses da coletividade, precisa ter disponibilidade financeira, arrecadando receita, e essa é proveniente, principalmente, do pagamento de tributos que o particular realiza, entregando somas em dinheiro para o Estado manter em funcionamento seus mecanismos. Essa obrigação tributária é compulsória e nasce por lei, não se confundindo com penalidade por ato ilícito. Portanto, o princípio da Legalidade é uma proteção ao cidadão contra atos arbitrários da Administração e um comando para o legislador, que não pode, por exemplo, criar tributos por portarias, decretos ou atos normativos.

Assim, a Administração Pública e a Administração Fazendária interagem, e estão submetidas à reserva legal, que determina suas ações e estabelece os seus limites. O princípio da Legalidade, então, apresenta-se como uma barreira aos excessos e arbitrariedades, restringindo a atuação estatal aos ditames legais e resguardando direitos pessoais e coletivos.

Na seara do Direito Tributário, o princípio da Legalidade tem seu fundamento no artigo 150, I da Constituição Federal, de forma que se entende que somente lei deve definir os tipos tributários, instituí-los ou aumentá-los⁵⁰¹. O veículo introdutor da regra tributária no ordenamento jurídico há de ser sempre a lei em sentido lato, porém o princípio da legalidade estrita diz que há a necessidade de que a lei traga em seu bojo os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional.

Estaria, pois, situado no momento da criação/aumento dos tributos, não ficando abrangida qualquer outra matéria fiscal, de forma que não se poderia atrair o referido princípio como proibitivo do uso dos meios alternativos de solução de conflitos no momento da realização da transação tributária⁵⁰². Em outras palavras, o princípio da legalidade no âmbito tributário estaria relacionado ao processo de positivação da obrigação tributária, sendo postos na norma os aspectos da hipótese de incidência tributária para futura conferência dos fatos jurídicos capazes de lhe dar origem realizada pelos agentes da Administração Tributária.

Corolário lógico o princípio constitucional da Legalidade da atividade da Administração é quase uma tautologia a consequência de que os atos por ela praticados devem a ele submeter-se, sob pena de nulidade ou anulabilidade, o que, se por um lado limita a prática da transação tributária, por outro a autoriza, dentro dos limites normatizados, guardada a margem, legalmente atribuída, à discricionariedade administrativa⁵⁰³.

⁵⁰¹ Cf. CARRAZA, 2010, p 219. MACHADO, 2005, p. 53. CARVALHO, 2007, p 174.

⁵⁰² OLIVEIRA, Ana Perestelo de. **Arbitragem de litígios com entes públicos**. Coimbra: Almedina, 2007, p. 94.

⁵⁰³ CARVALHO, 2008. p 37.

A transação tributária difere da transação aplicada no direito civil justamente no que concerne aos princípios regentes do direito administrativo, contrários à autonomia da vontade e, principalmente, ao princípio da Legalidade, expressamente previsto no art. 171 do Código Tributário Nacional. Para a realização da transação no âmbito tributário, as delimitações e condições de atuação da Administração Fiscal devem estar claras e só podem existir em conformidade com o princípio da Reserva Legal. O princípio da Legalidade pode parecer incompatível com a transação, que requer a possibilidade do consenso no tratamento do crédito tributário e certa dose de discricionariedade, podendo levar até mesmo à sua extinção por um acordo de vontades. Todavia, essa incompatibilidade é apenas aparente: é o próprio diploma de normas gerais tributárias que autoriza a transação, necessitando de norma específica para sua regulamentação⁵⁰⁴.

Por isso, há, no Brasil, a necessidade da edição de uma lei, na área tributária, que regule as relações entre Administração e os cidadãos-contribuintes, inclusive as formas de colaboração entre ambos, com o que se traçariam os limites de comportamento no sentido de evitar-se o abuso de poder, mas também evitar-se-ia a habitual negativa, por parte dos administradores, de dialogar ou convencionar com os contribuintes⁵⁰⁵. Insta frisar que, em sede do Direito Tributário, a exigência de lei específica autorizativa visa atender o comando constitucional expresso no art. 150, § 6º, da Constituição Federal, de tal forma que a renúncia de receita não viole a competência constitucionalmente estabelecida. Sem embargo, não existem barreiras constitucionais impeditivas para que seja outorgada legalmente à Administração a faculdade de disposição do crédito tributário, senão apenas alguns cuidados e limitações especiais⁵⁰⁶.

A Administração Tributária estaria atuando dentro dos limites da discricionariedade ao realizar a transação tributária, entendendo-se esta como competência administrativa (não mera faculdade) de avaliar e de escolher, no plano concreto, as melhores soluções, mediante justificativas válidas, coerentes e consistentes de conveniência ou oportunidade (com razões juridicamente aceitáveis), respeitados os requisitos formais e substanciais da efetividade do direito fundamental à boa administração pública⁵⁰⁷. A questão que se coloca, portanto, é a

⁵⁰⁴ Não se discute o caráter ex lege da obrigação tributária, mas senão a aplicação da lei que regula um caso concreto atendido pela transação tributária, respeitando-se o princípio da legalidade e da proporcionalidade: somente se aplicaria os institutos jurídicos previstos aos casos em que seria razoável realizar a transação tributária, evitando-se um resultado desproporcional. (In ETMAN, Gustavo E. L. **Finalización transaccional del conflicto tributario**. Disponível em :< http://www.errepar.com/errepar/impuesto/novedad/DTE_02-06-2009.htm:> Acesso em 10 jan. 2016.

⁵⁰⁵ CARVALHO, 2008. p 37-38.

⁵⁰⁶ BATISTA JÚNIOR, 2007.p 430-431.

⁵⁰⁷ FREITAS, 2007, p. 24

compatibilidade entre a discricionariedade administrativa e o princípio da Legalidade estrita e da indisponibilidade do interesse público. Nesse diapasão, salienta Ives Gandra da Silva Martins:

Note-se que a disposição do art. 171 faz clara menção à celebração de transação “mediante concessões mútuas”, o que vale dizer, há razoável discricionariedade na atuação da administração, no conformar as condições da transação com vistas ao atendimento do interesse público. Porém, nada disso prevalecerá se não houver a encampação desses parâmetros – ou a fixação de outros – pelo Poder Legislativo, passando a ser vinculada a atuação do administrador público ao receber crédito tributário pela forma transacionada, a partir da aprovação da lei. É que o instituto da transação traz inequívocos benefícios à administração pública, sobre não inviabilizar o pagador de tributos, sendo o principal deles a imediatez na recuperação de recursos, o que, de outra forma, seria de difícil obtenção, em razão do exercício do direito de defesa pelo contribuinte, na esfera administrativa e judicial⁵⁰⁸.

Assevera Bernardo Ribeiro de Moraes que, sem autorização legal, não pode existir transação no Direito Tributário, posto que a atividade administrativa do lançamento é vinculada e obrigatória. A autoridade administrativa não pode fazer concessões, devendo realizar o lançamento conforme determina a lei⁵⁰⁹.

Assim, se a própria lei faculta a celebração da transação tributária, pode o agente público realizá-la nas condições que ela estabeleça, e mediante, em regra, as concessões, por ela autorizadas, com o fito de terminar o litígio e o conseqüente crédito tributário⁵¹⁰.

Observa Oswaldo Pontes Saraiva Filho que a lei só pode autorizar a transação de modo específico, cabendo advertir que em face do princípio da Legalidade, não é admissível que a autoridade administrativa possa utilizar critérios gerais e absolutamente discricionários, para acordar em extinguir, dispensar ou diminuir o tributo ou o crédito tributário, realmente devido, segundo a lei, tudo em nome do propósito de eficiência administrativa ou da economicidade na arrecadação, e de reduzir, a qualquer preço, a litigiosidade. Ademais, não

⁵⁰⁸ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Transação tributária realizada nos exatos termos do art. 171 do Código Tributário Nacional – Inteligência do dispositivo – Prevalência do interesse público em acordo envolvendo prestação de serviços e fornecimento de material – Rígido cumprimento da legislação complementar federal e municipal – Opinião legal. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). **Transação e Arbitragem no Âmbito Tributário**: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 378.

⁵⁰⁹ MORAES, 1995, p. 457.

⁵¹⁰ SARAIVA FILHO, 2008, p. 63.

pode apenas por exclusiva consideração de ordem econômica sobre a situação do devedor, reduzir multa, juros de mora, sem que a lei assim preveja de forma específica⁵¹¹.

A lei que autoriza a transação deve ser minuciosa, reduzindo a patamares razoáveis a discricionariedade do agente público na transação tributária, embora aquela não possa deixar de existir para maior adaptabilidade do instituto ao caso concreto. Deve a lei, portanto, dispor sobre os critérios que tornam o crédito tributário duvidoso ou o expõem a risco, de modo a permitir a transação, e, a partir de critérios razoáveis, indicar em que limites a exigência fiscal pode ser reduzida para diferentes situações, e/ou quando e como podem ser aceitas condições mais favoráveis para o seu adimplemento. Assim, permite-se a legalidade e a isonomia do procedimento, até mesmo propiciando ao contribuinte que busque a igualdade de tratamento com caso análogo ao seu em que realizado o acordo⁵¹².

Por tais razões, não haveria empecilhos por parte do princípio da Legalidade para que a Administração Tributária pudesse realizar a transação. Segundo Moschetti, tampouco os princípios de Legalidade e capacidade contributiva não lhe parecem incompatíveis com o diálogo e o acordo. Trata-se de ver como se produzirá concretamente o referido acordo: se as duas partes contribuem para reconstruir a verdade, os citados princípios constitucionais sairão beneficiados⁵¹³. Só a percepção de que a legalidade se pondera com a capacidade contributiva, abrindo-se para a procura do justo do caso concreto, permitirá a instituição de normas sobre transação tributária⁵¹⁴.

Não há, portanto, óbices ao princípio da legalidade na seara do Direito Tributário ao se permitir a realização da transação tributária, posto que não se modifique a natureza da obrigação tributária, que não deixa de ter a sua origem na lei, mas que, em face da solução convencionalizada, passa a ser dependente de uma outra lei, que não aquela determinadora da incidência do tributo. Ademais, corrobora-se para o princípio da Legalidade: a transação tributária está prevista no artigo 156 do Código Tributário Nacional como hipótese de extinção do crédito tributário e está regulada no artigo 171 do mesmo diploma. Neste mesmo artigo se apresenta a necessidade de lei autorizativa da transação tributária, devendo esta determinar todos os critérios necessários para o exercício da discricionariedade do agente público para promover as concessões junto ao devedor do tributo em questão.

⁵¹¹ SARAIVA FILHO, 2008, p 64.

⁵¹² GALINARI, 2006.

⁵¹³ MOSCHETTI, Francesco. Las posibilidades de acuerdo entre la administración financeira y el contribuyente en el ordenamiento italiano. In: **Convención y Arbitraje en el Derecho Tributario**. Madrid: Marcial Pons, 1996, p. 127.

⁵¹⁴ TORRES, Ricardo Lobo. Transação, conciliação e processo administrativo equitativo. In SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). **Transação e Arbitragem no Âmbito Tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso**. Belo Horizonte: Fórum, 2008, fl. 89 – 110.

3.6.2 A tipicidade cerrada

O princípio da Tipicidade está intimamente ligado ao princípio da Legalidade, podendo ser considerado como princípio da adequação do fato ocorrido no mundo fenomênico ao identificado e descrito na norma⁵¹⁵.

A Tipicidade, segundo Lobo Torres, relaciona-se com a qualidade do tipo jurídico, de sorte que há tipicidade quando o tipo reveste realmente as características necessárias à sua configuração lógica. O tipo, por sua vez, é a ordenação dos dados concretos existentes na realidade segundo critérios de semelhança, ou seja, representa a média ou a normalidade de uma determinada situação concreta⁵¹⁶. Além disso, apresenta-se complexo, sendo aberto, insuscetível de definição, mas de descrição. A tipificação, por outra seara, refere-se à atividade legislativa de formação do tipo, na procura da tipicidade, ou recorte da realidade para ordenação de dados semelhantes, otimizando, segundo Lobo Torres, a simplificação fiscal, a praticabilidade tributária e a problematização da justiça⁵¹⁷.

Aberto Xavier aborda a tipicidade no Direito Tributário, afirmando que neste prevaleceria uma tipicidade fechada, que contenha em si todos os elementos para a valoração dos fatos e produção dos efeitos, sem carecer de qualquer recurso a elementos a ela estranhos e sem tolerar qualquer valoração que se substitua ou resça à contida no tipo legal⁵¹⁸. Mizabel Derzi, por sua vez, afirma que no Direito Tributário não haveria tipos abertos, mas apenas o tipo fechado, ou melhor, o conceito determinado fechado, de forma que haveria somente o conceito fechado como possibilidade de aplicação deste ramo do Direito⁵¹⁹. Para Edvaldo Brito, o legislador tributário ordena que se deve respeitar o tipo legal cerrado, de forma que não se poderia exigir tributo por analogia e nem dispensá-lo por equidade. O legislador fornece o tipo quando desenha a hipótese do fato gerador ou hipótese do tipo. A figura desse tipo é, pois, descoberta no acontecimento da vida através da técnica da tipicidade.⁵²⁰

⁵¹⁵ TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da tipicidade no direito tributário. In **Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico**. Salvador. N. 5, fev/mar/abr 2006b. Disponível em <http://www.direitodoestado.com/revista/REDAE-5-FEVEREIRO-2006-RICARDO%20LOBO.pdf> Acesso em 24 jan 2016, p 4.

⁵¹⁶ LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. Tradução de José Lamego. 6ª ed. Formulada, Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002, p 271.

⁵¹⁷ TORRES, 2006b, p 10.

⁵¹⁸ XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1978, p 92.

⁵¹⁹ DERZI, Mizabel. **Direito tributário, direito penal e tipo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988, p 38.

⁵²⁰ BRITO, 2010, p 302.

No sistema jurídico brasileiro, adotou-se como princípio da tipicidade a determinação de que todos os elementos do fato escolhido para fins de tributação na hipótese de incidência tributária sejam indicados com clareza na lei formal, contendo as informações necessárias para a exigência do tributo pelo fisco e para o conhecimento da extensão da obrigação pelo contribuinte⁵²¹. Segundo Mizabel Derzi, o jurista brasileiro confunde o princípio da tipicidade com o da determinação, malgrado possuírem diferenças: o princípio da tipicidade é aberto, enquanto o da determinação postula o desenho legal pleno dos elementos da hipótese de incidência, admitindo as cláusulas gerais e os conceitos indeterminados⁵²². Para Xavier, o princípio da determinação converte o tipo tributário num tipo rigorosamente fechado, fornecendo arborescência legal para o tributo⁵²³.

A tipicidade também pode ser vista como a adequação do fato fenomênico ao fato previsto na norma. Em outras palavras, o fato ocorrido no mundo real deve se enquadrar com justeza na hipótese legal de incidência. Haveria, assim, um silogismo: a hipótese descrita na lei se revestiria como premissa maior, enquanto a premissa menor é o fato a se subsumir na descrição legal e a conclusão, o resultado da inferência⁵²⁴. Esse resultado se pautaria, no Direito Tributário, na prescrição quantitativa do tributo, determinando-se as grandezas do tributo devido pelo sujeito passivo que realizou o fato descrito na hipótese de incidência⁵²⁵. Nesse sentido, Edvaldo Brito afirma que a técnica de tipicidade, que consiste na dissecação dos elementos constitutivos da hipótese do fato gerador de um tributo, toda vez que ocorre um acontecimento ao qual se quer atribuir o efeito de fato gerador da obrigação tributária, a fim de verificar se esse acontecimento realiza aquela hipótese⁵²⁶.

Segundo Lobo Torres, a adequação do fato ocorrido no mundo fenomênico à hipótese descrita na norma depende da interpretação da hipótese prevista na lei e da qualificação do fato ocorrido na vida econômica, indo muito além da interpretação lógico-formal, captando-se como valorativa também. Assim, a adequação pode se dar pela subsunção, pela discricionariedade ou pela tipificação. No primeiro caso, o conceito⁵²⁷ do fato ocorrido na vida social se qualifica de acordo com a interpretação do conceito determinado ou indeterminado previsto na hipótese de incidência. Não corresponde à mera inferência lógico-formal, senão que é qualificação do fato segundo a valoração da lei, não havendo que se falar em tipicidade.

⁵²¹ XAVIER, 1978, p 92.

⁵²² DERZI, 1988, p 38

⁵²³ XAVIER, 1978, p 94.

⁵²⁴ LARENZ, 2002, p 271

⁵²⁵ TORRES, 2006b, p. 23.

⁵²⁶ BRITO, 2010, p 301.

⁵²⁷ O conceito não se confunde com o tipo. Aquele é a representação abstrata de dados empíricos. (In ACENSÃO, José de Oliveira. **A tipicidade dos direitos reais**. Lisboa: Petronu, 1968, p 22).

No segundo, a autoridade administrativa age nos limites da decisão equitativa, depois de interpretar os conceitos indeterminados acoplados às cláusulas discricionárias constantes na hipótese de incidência. Relaciona-se com conceitos jurídicos indeterminados, devendo a autoridade administrativa fazer uso de acordo com o objetivo previsto na autorização, respeitando os limites legais da discricionariedade. Está mais presente no consequente da norma, melhor dizendo, na apuração do aspecto quantitativo do tributo.

Às vezes, essa discricionariedade vem acoplada aos conceitos indeterminados para que haja espaço para a interpretação por equidade para correção e integração. Ou seja, enquanto a discricionariedade se refere à decisão subjetiva entre várias condutas juridicamente possíveis, os conceitos indeterminados são a sede material do espaço para interpretação e as valorações. No Direito Tributário, a autoridade administrativa faz uso da discricionariedade e dos conceitos indeterminados para fins realização da equidade, principalmente nos casos de concessão de benefícios fiscais, remissões, moratória, assim como nos procedimentos necessários para realização do lançamento tributário, permitindo-se, inclusive, a participação do contribuinte, bem como a ponderação entre o interesse público e o privado⁵²⁸.

O último, por fim, o conceito do tipo apreendido na realidade se ordena segundo o conceito-tipo descrito na norma. Nesse caso, sempre que o fato do mundo real for composto por um tipo, competirá ao aplicador da lei proceder a sua ordenação ou associação para compatibilizá-lo com o tipo previsto na hipótese de incidência. Segundo Edvaldo Brito, o tipo corresponde à descrição da conduta humana, em toda a integralidade, feita pela lei e que deve corresponder a um fato social⁵²⁹. Nesse sentido é que cabe falar em tipicidade, realizando a Administração Tributária a apreensão do tipo existente na realidade econômica para o seu enquadramento no conceito-tipo previsto na premissa do silogismo jurídico tributário⁵³⁰.

O princípio da tipicidade nas suas duas perspectivas não seria violado pela transação tributária, nos termos que se vem traçando neste texto. Isto porque haveria conceitos jurídicos indeterminados e espaço nos tipos tributários. Em outras palavras, há espaço para a discricionariedade do agente administrativo no que toca à definição do aspecto quantitativo, bem como realização da integração e interpretação por equidade. Como visto, o Direito Tributário não se encontra engessado aos tipos estritamente fechados, melhor, aos conceitos determinados, posto que apresente arquétipos de normalidade que se pautam na identificação de fatos do mundo fenomênico para fins de observação da incidência da norma sobre o fato e

⁵²⁸ TORRES, 2006b, p. 27.

⁵²⁹ BRITO, Edvaldo. **Direito tributário e constituição**: estudos e pareceres. 1ª ed. São Paulo: Atlas, 2016, p 95.

⁵³⁰ TORRES, 2006b, p 31.

cobrança de tributo. Ou seja, não há violação aos princípios constitucionais tributários, haja vista que a própria norma tributária permite a realização da transação como ato discricionário da autoridade administrativa; melhor, estar-se-á legitimando o ato com a participação do contribuinte ao se utilizar os meios alternativos de solução de conflito para fins de cobrança do crédito tributário devido ou para resolução de dúvidas quanto alguns tipos previstos na hipótese de incidência ou verificação da ocorrência dos fatos. Assim, a transação tributária ratifica o princípio da tipicidade tanto no seu aspecto de verificação dos conceitos determinados e indeterminados da hipótese de incidência, bem como no aspecto de técnica de adequação da norma ao fato ocorrido no mundo fenomênico.

3.6.3. A isonomia

Outro princípio que deve ser tratado neste tópico é o da isonomia tributária, haja vista que a transação tributária seria um instituto que levaria a sua violação, por favorecer devedores tributários que utilizariam artifícios para se favorecerem economicamente diante dos demais cidadãos.

O princípio da isonomia surgiu dando vazão ao seu aspecto formal, num período de ruptura das prerrogativas pessoais decorrentes de artifícios sociais. Passa a prevalecer o reconhecimento da igualdade dos homens perante a lei, sendo esta aplicada a quem sobre ela se encontra submetido, não importando sua classe ou condição econômica⁵³¹. Fora a igualdade desenvolvida no Estado Liberal, incapaz de criar uma isonomia efetiva, eis que era tão-somente concebida no sentido de equalizar os membros de uma dada casta social, subsistindo, conseqüentemente, a desigualdade entre as classes.

Atualmente, é buscada uma visão material da igualdade, em contraposição a sua visão formal. Desta forma, não basta tão-somente que a lei declare que todos são iguais, mas sim que a mesma declare e propicie os mecanismos eficazes para o cumprimento de tal igualdade, assumindo o Estado, com isso, um papel fundamental para garantir aos membros da sociedade uma efetivação da isonomia. Ou seja, que a igualdade perante a lei signifique igualdade por meio da lei, um instrumento criador das igualdades possíveis e necessárias ao florescimento das relações justas e equilibradas entre as pessoas⁵³².

⁵³¹ ROCHA, Carmen Lúcia Antunes. **Princípios constitucionais da administração pública**. Belo Horizonte: Del Rey, 1994, p 45.

⁵³² ROCHA, 1994, p 61

A Constituição da República Federativa do Brasil adota como um de seus alicerces o princípio da Igualdade de direitos, assegurando a todos os cidadãos a plena isonomia, isto é, todos têm o direito de tratamento isonômico pela lei, de acordo com o preconizado pelo ordenamento jurídico. Demonstra-se um viés formalista, no entanto, a previsão de um Estado Democrático de Direito destina-se a assegurar a igualdade e a justiça como macro valores da República. Isto se conclui pela previsão do objetivo da erradicação da pobreza e a marginalização, redução das desigualdades sociais e regionais, bem como a promoção de todos sem preconceitos, a defesa do consumidor, entre outros⁵³³.

O legislador realiza o princípio da Isonomia a partir de diferenciações normativas. Segundo Alexandre de Moraes, para que as diferenciações normativas possam ser consideradas não discriminatórias, torna-se indispensável que exista uma justificativa objetiva e razoável, de acordo com critérios e juízos valorativos genericamente aceitos, cuja exigência deve aplicar-se em relação à finalidade e efeitos da medida considerada, devendo estar presente por isso uma razoável relação de proporcionalidade entre os meios empregados e a finalidade perseguida, sempre em conformidade com os direitos e garantias constitucionalmente protegidos⁵³⁴. Dessa forma, ao legislador estaria vedado atribuir tratamento diverso para situações iguais ou equivalentes, de forma que deverá escolher adequadamente o critério para poder estabelecer discriminações que possa garantir a efetivação da isonomia.

O princípio da Isonomia também se dirige ao intérprete ou autoridade administrativa e ao particular. Quanto ao intérprete/autoridade pública, cabe aduzir que, em nenhuma hipótese, estes poderão infligir leis aos casos concretos de forma a criar ou aumentar desigualdades não consoantes com o princípio da Isonomia. Cabe acrescentar que, principalmente o Poder Judiciário, em sua atividade jurisdicional, deverá utilizar os mecanismos constitucionais no sentido de dar uma interpretação única e igualitária às normas jurídicas⁵³⁵. O particular, por sua vez, deve ter conduta que não discrimine, sob pena de responder civil e penalmente, nos termos da lei.

No aspecto do Direito Tributário, ressalta-se que o princípio da Isonomia se trata de um princípio previsto no próprio texto constitucional brasileiro, no âmbito do Sistema

⁵³³*In verbis: Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação; XXXII - o Estado promoverá, na forma da lei, a defesa do consumidor;*(In BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988)

⁵³⁴ MORAES, Alexandre. **Constituição do Brasil interpretada**. São Paulo: Atlas, 2002, p 67.

⁵³⁵ MORAES, 2002, p 181.

Constitucional Tributário, entendendo-se que é vedado que seja instituído 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 direitos⁵³⁶. Ou seja, segundo Ricardo Lobo Torres, será proibida a desigualdade se não for fundamentada na justiça ou na utilidade social, de forma que tenha como objetivo o crescimento econômico do País e à redistribuição da renda nacional⁵³⁷.

Ou seja, proibem-se privilégios odiosos e discriminação fiscal. Quanto aos privilégios odiosos, cabe aduzir que o mesmo consiste em pagar tributo menor que o previsto para os demais contribuintes ou não pagá-lo, isso em razão de características pessoais. Já as discriminações odiosas são desigualdades infundadas que prejudicam a liberdade do contribuinte, ou seja, qualquer *discrimen* desarrazoado, que signifique excluir alguém da regra tributária geral ou de um privilégio não-odioso⁵³⁸. Tais razões se coadunariam com a identificação da violação do referido princípio ao se realizar a transação tributária, posto que se considerasse que haveria criação de privilégios em razão de características pessoais quanto aos contribuintes que poderiam realizar a transação tributária, pagando um valor menor de multa, e realização de discriminação fiscal ao se permitir que os sujeitos inadimplentes pudessem utilizar o referido instituto para pagar suas dívidas tributárias.

O próprio sistema constitucional tributário prevê a violação ao princípio da igualdade no que pertine concessão de benefícios regionais, destinados a promover do desenvolvimento econômico entre as diversas regiões do País, com fundamento em que desuniformes não podem ser tratados de modo uniforme⁵³⁹. Outra perspectiva corresponde à não discriminação da tributação da renda, de forma que está vedado à União tributar a renda das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como a remuneração e os proventos dos respectivos agentes públicos, em níveis superiores aos que fixar para suas

⁵³⁶ CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1997, p. 25

⁵³⁷ TORRES, 2006a, p. 65. Dessa forma, ressalta-se que os princípios da Igualdade e da Capacidade Contributiva andam de mãos dadas, ou seja, para que realmente seja respeitado o Princípio da Igualdade Tributária, é necessário que aqueles que tenham igual capacidade contributiva sejam tratados de forma igual, enquanto aqueles que não têm igual capacidade contributiva devem ser tratados de forma desigual. Só assim o princípio da isonomia tributária será realmente efetivo.

⁵³⁸ TORRES, 2006a, p. 80.

⁵³⁹ AMARO, 2005, p. 135. In verbis: *Art. 151. É vedado à União: I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País; (In BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988)*

obrigações e para seus agentes⁵⁴⁰. Além dessas, observa-se a proibição de concessão de isenção heterônoma, impedindo-se a concessão de isenção pelo Poder Legislativo de uma pessoa jurídica de Direito Público que não tem competência para instituir o tributo⁵⁴¹. Por fim, insta observar o princípio da não-discriminação em razão da procedência ou destino, cujo conteúdo encontra-se lapidado no artigo 152, da Constituição Federal, e veda aos Estados, ao DF e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

Caso lei estabelecesse a possibilidade de transação não específica, mas geral, com amplo poder discricionário por parte da autoridade administrativa, estaria recebendo a Administração Tributária uma espécie de delegação legislativa, praticamente em branco, infirmo-se a atribuição precípua do Poder Legislativo⁵⁴². Estabelecer o instrumento de transação tributária ampla, geral e irrestrita leva ao risco de criar uma nova etapa de litigiosidade, podendo trazer o inconveniente de infirmar a noção de dever de pagar imediatamente o tributo devido, segundo a lei, amparada com a presunção de liquidez e certeza, estimulando aos devedores das obrigações tributárias, de antes de pagar, buscar primeiro um acordo com renúncias recíprocas, de modo que o sujeito passivo possa vislumbrar a possibilidade de pagar em melhores condições do que se quitasse o débito automaticamente⁵⁴³. Se isto acontecesse, correria o enorme risco de desestimular que os contribuintes paguem os tributos automática e voluntariamente. Haveria um incentivo de, antes de pagar, buscar uma transação, que lhe traria, como consequência, no mínimo, o dever de pagar o que a lei já lhe determinava. Por fim, totalmente desarrazoado quanto à livre concorrência⁵⁴⁴.

Deve o Estado observar o princípio da isonomia tributária também quando realizar a transação tributária⁵⁴⁵, haja vista que só será permitida nos casos em que o legislador permitir de forma justificada um privilégio não ocioso. Ou seja, não seria conveniente e oportuno aplicar o referido instituto para todo e qualquer caso, devendo o agente público utilizá-lo

⁵⁴⁰ *In verbis*: Art. 151. *É vedado à União: II - tributar a renda das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como a remuneração e os proventos dos respectivos agentes públicos, em níveis superiores aos que fixar para suas obrigações e para seus agentes;* (In BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988).

⁵⁴¹ *In verbis*: Art. 151. *É vedado à União: III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.* (In BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988). Este caso é recepcionado nos casos de assinatura de Tratados Internacionais que versem sobre matéria tributária, haja vista que o representante da República Federativa do Brasil estará atuando em nome de todos os entes públicos, não somente da União.

⁵⁴² SARAIVA FILHO, 2008, p 75.

⁵⁴³ SARAIVA FILHO, 2008, p 76.

⁵⁴⁴ MICHELIN, 2008, p 356.

⁵⁴⁵ GAZDA, 2006.

apenas nos casos previstos na lei e na medida em que for autorizado, havendo um espaço para a discricionariedade para que haja a arrecadação tributária mais favorável que a parte que do crédito tributário fora dispensada ou transacionada⁵⁴⁶. Ademais, em caso de se observar que o contribuinte se utilizou da possibilidade de transação tributária com fins de adquirir certa vantagem em relação aos demais, a Administração Tributária estaria autorizada a aplicar ao caso a norma prevista no artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional⁵⁴⁷, de forma analógica.

Dessa forma, não há o risco de desestimular os contribuintes a pagarem o tributo automática e voluntariamente, afinal não sentirão que foram tratados de forma desigual e prejudicial. Em outras palavras, a lei deve trazer condições que os devedores devam atender para poderem transacionar com a Administração Tributária acerca de um crédito tributário, ou retirar uma dúvida quanto a uma interpretação.

Além disso, há que se ressaltar que a transação, por outro lado, permite a personalização do caso, de forma que a Administração Tributária tratando desigualmente os desiguais, cada situação conforme sua particularidade. Destarte, a transação opera o acertamento pelo consenso, e não pela imposição de um terceiro, que decide com base em informações controvertidas, contraditórias e incompletas, como sói acontecer nas instâncias julgadoras⁵⁴⁸.

Há casos em que a transação se volta à situação de fundada incerteza quanto ao desfecho da exigência, trata-se de terreno em que a legalidade material é falha, pois encontra limite na verdade material. Situações estas que também se encontram no campo do litígio judicial, afinal, embora comuns os recursos de uniformização de Jurisprudência, eles são no mais das vezes limitados a certos aspectos, e fatalmente não evitam todas as divergências, nem tampouco socorrem a todos os casos⁵⁴⁹.

Não obstante tudo que aqui se está afirmando favoravelmente à introdução da transação no Direito Tributário, é necessário reconhecer que ela só pode ser admitida em situações absolutamente excepcionais, devendo o contribuinte atender as condições previstas

⁵⁴⁶ BALEEIRO, 1999, p 100.

⁵⁴⁷ *In verbis*: A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária (In **Lei 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõem sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Código tributário nacional, código de processo civil, constituição federal e legislação tributária e processual tributária. CARRAZA, Roque Antonio (organizador), 4ª ed. rev., ampl., e atual. São Paulo, SP: Editora Revista dos Tribunais, 2013)

⁵⁴⁸ GALINARI, 2006.

⁵⁴⁹ GALINARI, 2006.

na lei autorizadora, assim como o agente público deve observar os limites que aquele lhe impõe. Assim, não pode de nenhum modo resultar na abertura de oportunidades para o tratamento diferenciado de certos contribuintes, seja para a suavização seja para a dispensa da exigência tributária, porque isto pode transformar o tributo em odioso instrumento político⁵⁵⁰.

⁵⁵⁰ MACHADO, 2008, p. 129.

4. MEIOS ALTERNATIVOS DE SOLUÇÃO DO CONFLITO TRIBUTÁRIO

4.1 A COMPOSIÇÃO DO CONFLITO

Para compreensão dos meios alternativos de solução de conflito, convém analisar que a doutrina classifica os diversos métodos de composição de conflito em razão de suas características. Como cediço, os conflitos de interesses fazem parte da vida social. Diante da necessidade de dirimi-los, surgiram ao longo da História basicamente três caminhos: a autotutela, a autocomposição e a heterocomposição. Assim, apresentar-se-á a classificação proposta por Alcalá-Zamorca Y Castillo⁵⁵¹ para fins de elucidação dos tipos e compreensão de suas qualidades.

Nos primórdios, quando não existia um ordenamento jurídico e um Estado com poderes de aplicá-lo coercitivamente, garantindo o cumprimento das normas, imperava a lei do mais forte, representada pela autotutela. As pessoas buscavam satisfazer suas pretensões por atos de vontade unilaterais, amparados na força, nas capacidades próprias, circunstância que não garantia a justiça. Até a monopolização do uso da força pelo Estado, era a autotutela o meio de resolução de controvérsias que se utilizava.

O instituto jurídico da autotutela se constitui como técnica precária de composição de conflitos e caracteriza-se pelo emprego da força, por um dos contendores, para preservação ou restabelecimento de um direito ameaçado ou violado. Representa mais uma sucumbência do mais fraco em face daquele que detém mais força do que uma verdadeira composição de conflito.

No Estado regido por um ordenamento jurídico, a autotutela é vedada, em seu caráter geral, e autorizada de forma excepcional para situações crônicas que exigem reação imediata, sem que haja tempo hábil para a prestação de tutela jurisdicional⁵⁵². É o caso, no Brasil, da legítima defesa, assim como o estado de necessidade e o direito de retenção⁵⁵³, previstas de forma taxativa e preestabelecidas, sendo os demais atos constituídos como crime de exercício arbitrário das próprias razões⁵⁵⁴.

⁵⁵¹ ALCALÁ-ZAMORA Y CASTILLO, 2000, p 13.

⁵⁵² DELGADO, 2002, p 664-665

⁵⁵³ ALCALÁ-ZAMORA Y CASTILLO, 2000, p 23

⁵⁵⁴ Assim determina o artigo 345 do Código Penal Brasileiro, Decreto-Lei 2.848/1940, in verbis: Fazer justiça pelas próprias mãos, para satisfazer pretensão, embora legítima, salvo quando a lei o permite. Pena - detenção, de quinze dias a um mês, ou multa, além da pena correspondente à violência. (In BRASIL. Decreto-Lei 2848, de 7 de dez 1940. Código Penal.. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 07, dez., 1940. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del2848compilado.htm>. Acesso em 26 jan 2016).

Assim sendo, a autotutela não participaria do rol de opções convidativas para solucionar os conflitos da seara tributária, de forma que não será averiguada com afinco neste texto.

Além da autotutela, conforme lembra Ada Pellegrini Grinover⁵⁵⁵, existia nos sistemas primitivos a autocomposição, pela qual uma das partes em conflito, ou ambas, abriam mão do interesse ou de parte dele. A autocomposição é a solução pacífica da controvérsia pelos próprios interessados, que chegam a um resultado consensual, por vezes com o auxílio de um terceiro, permanecendo como um importante mecanismo de pacificação social⁵⁵⁶. É, portanto, resolução do conflito por meio de composição construída pelos próprios contendores, sendo uma forma parcial de solução de controvérsias.

Segundo Alcalá-Zamora Y Castillo⁵⁵⁷, a autocomposição possui caráter altruísta, podendo ser unilateral, quando um dos sujeitos sacrifica seu próprio interesse em prol da composição, assim como pode ser bilateral, quando o sacrifício é mútuo. Dessa forma, o objeto da autocomposição deve ser um direito material, disponível e, portanto, transacionável, não havendo determinação legal da imposição da via judicial.

Sobre a questão da indisponibilidade, há autores que afirmam que este não pode ser um argumento para impedir a celebração de acordos, devendo se atentar para a existência de certos graus ou de diferentes espécies de disponibilidade de direito⁵⁵⁸. Há, de fato, que se destrinchar a definição de disponibilidade para evitar que a imprecisão conceitual afaste a possibilidade de autocomposição em hipóteses em que não haveria óbice algum para tanto. É o caso do crédito tributário: embora a doutrina persista em reconhecer como indisponível e impassível de uma transação mais aguçada, a sua indisponibilidade é ultrapassada pela emergência das linhas da administração pública na qual o cidadão participa ativamente e contribui para sua legitimidade.

Dentre as espécies de autocomposição encontra-se a renúncia, o reconhecimento à pretensão e a transação. A primeira se materializa por ser um ato unilateral do contendor atacante que desiste, de forma definitiva, da pretensão litigiosa⁵⁵⁹. A segunda, por sua vez,

⁵⁵⁵ GRINOVER, Ada Pellegrini. A Inafastabilidade do Controle Jurisdicional e uma Nova Modalidade de Autotutela. **Revista Brasileira de Direito Constitucional – RBDC**, n. 10, jul./dez. 2007, p. 1. Disponível em: <http://www.esdc.com.br/RBDC/RBDC-10/RBDC-10-013-Ada_Pellegrini_Grinover.pdf>. Acesso em: 01 jan de 2016

⁵⁵⁶ ASSUNÇÃO, Matheus Carneiro. **A transação tributária e o projeto de lei nº 5.082/2009. Publicado em 2009**. Disponível em: < www.agu.gov.br/page/download/index/id/6064408> Acesso em 01 de jan 2016, p. 2.

⁵⁵⁷ ALCALÁ-ZAMORA Y CASTILLO, 2000, p 80.

⁵⁵⁸ TARTUCE, Fernanda. **Mediação nos conflitos civis**. Rios de janeiro: Forense, 2008.

⁵⁵⁹ Há que se observar que não se pode confundir a desistência da pretensão com a desistência da ação, posto que esta é fenômeno estritamente processual que acarreta a extinção do processo sem resolução do mérito, não impedindo que a controvérsia possa vir a ser novamente deduzida em juízo..

consiste na integral submissão do contendor resistente à pretensão litigiosa que lhe é dirigida. Por fim, a transação, como bem tratada em linhas anteriores, consiste na realização de concessões recíprocas de interesses dos sujeitos, ainda que em proporções diversas, para se chegar a uma composição, devendo-se respeitar as particularidades legais para a sua realização⁵⁶⁰.

Tendo o processo como referência, a autocomposição pode ainda ser classificada como pré-processual, intra-processual ou pós processual, sob a perspectiva do momento de sua realização. Ademais, pode ser realizada por meio do esforço exclusivo das partes envolvidas, como na negociação, ou por intervenção de terceiros facilitadores da solução consensual, identificando-se, então, a mediação e a conciliação como espécies. Por fim, pode se dar no âmbito do processo judicial ou extrajudicialmente, vislumbrando-se em ambos nesta a mediação e a conciliação.

Os litígios também podem redundar na instauração de um processo, judicial ou arbitral, formas de solução de controvérsias em que a solução do conflito é dada por decisão impositiva de um terceiro imparcial. Na heterocomposição, portanto, a solução do conflito é confiada em caráter exclusivo a um terceiro alheio ao objeto do litígio.

Na resolução heterocompositiva de litígios, observa-se que o principal traço é o poder que é dado a um terceiro para adjudicar às partes a resolução do conflito, legitimando-se pelas regras estabelecidas pelo Estado para o prosseguimento e prática dos atos com vistas a auxiliar o julgador a formar sua convicção acerca do conflito e decidir de forma imperativa⁵⁶¹.

Há, assim, duas formas de resolução heterocompositiva de conflitos: o processo estatal, conduzido por um juiz togado, pertencente à estrutura do Poder Judiciário, e o processo arbitral, em que as partes em litígio, outorgam poderes a um árbitro ou tribunal arbitral para decidir o conflito imperativamente. O primeiro é o modo universal de resolução de conflitos, garantido de forma ampla na Constituição Federal de 1988, devendo ser observados os requisitos legais exigidos para o exercício do direito de ação previstos no Código de Processo Civil. Ademais, cabe como técnica para resolver todo e qualquer conflito, independentemente da natureza do objeto da disputa.

Já o processo arbitral, por opção política do legislador, possui âmbito de atuação específica e bastante restrito, na medida em que somente podem ser solucionados os litígios relativos a direitos patrimoniais disponíveis, cuja titularidade seja de pessoas capazes de

⁵⁶⁰ ALCALÁ-ZAMORA Y CASTILLO, 2000, p. 91.

⁵⁶¹ CARNELUTTI, Francesco. **Instituciones del Proceso Civil**. Tradução da quinta edição italiana por Santiago Sentis Melendo. Buenos Aires: Ediciones Jurídicas Europa-América, 1973, p. 21-22.

contratar⁵⁶². Dessa forma, tratando-se de partes capazes e de direito patrimonial disponível, podem as partes convencionar a resolução de eventuais litígios por meio da arbitragem, hipótese em que, por terem elegido a sede arbitral como mais adequada na hipótese, terão renunciado à possibilidade de pretenderem a outorga de tutela jurisdicional perante o Poder Judiciário.

Nas formas heterocompositivas de resolução de conflito, esta advém de decisão final imperativa proferida por um terceiro imparcial após regular processo, desenvolvido sob o crivo de garantias mínimas previstas em lei e no texto constitucional. No entanto, cabe ressaltar que a instauração do processo por uma das partes não impede que haja a resolução consensual entre as partes, permitindo-se a realização da autocomposição.

4.2 OS MEIOS CONSENSUAIS ALTERNATIVOS DE SOLUÇÃO DE CONFLITOS

Por ocasião da solenidade de assinatura do II Pacto Republicano de Estado por um Sistema de Justiça Mais Acessível, Ágil e Efetivo, em 13 de abril de 2009, os representantes dos três poderes, Executivo, Legislativo e Judiciário, expressamente salientaram a importância do aprimoramento da prestação jurisdicional, mormente através da prevenção de conflitos. Para a consecução desse objetivo, estipulou-se o compromisso de fortalecer a mediação e a conciliação, estimulando a resolução de conflitos por meios autocompositivos, voltados à maior pacificação social e menor judicialização⁵⁶³.

Observa-se a crise do Judiciário noticiada pela doutrina processualista, de forma que aqueles que postularam não obtêm notícia a respeito de suas pretensões em lapso de tempo

⁵⁶² Conforme o artigo 1º da Lei 9.307/93, As pessoas capazes de contratar poderão valer-se da arbitragem para dirimir litígios relativos a direitos patrimoniais disponíveis. (*In BRASIL. Lei 9.307, de 23 de setembro de 1996. Dispõe sobre a arbitragem. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 24, set., 1996. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9307.htm>. Acesso em 24 jan 2016.*) A Lei 13.129/2015 acrescentou o § 1º ao referido artigo, de forma que se permite que a administração pública direta e indireta possa utilizar-se da arbitragem para dirimir conflitos relativos a direitos patrimoniais disponíveis (*In BRASIL. Lei 13.129, de 26 de maio de 2015. Altera a Lei nº 9.307, de 23 de setembro de 1996, e a Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, para ampliar o âmbito de aplicação da arbitragem e dispor sobre a escolha dos árbitros quando as partes recorrem a órgão arbitral, a interrupção da prescrição pela instituição da arbitragem, a concessão de tutelas cautelares e de urgência nos casos de arbitragem, a carta arbitral e a sentença arbitral, e revoga dispositivos da Lei nº 9.307, de 23 de setembro de 1996. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 27, mai., 2015. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13129.htm#art1>. Acesso em 24 jan 2016.*)

⁵⁶³ BRASIL. *II Pacto Republicano de Estado por um Sistema de Justiça Mais Acessível, Ágil e Efetivo*. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaNoticiaStf/anexo/PactoRepublicano.pdf>>. Acesso em: 21 jan. 2016.

razoável⁵⁶⁴. Ademais, falta-lhe credibilidade em suas decisões, haja vista que as sentenças podem ser alteradas por entendimento de um órgão colegiado, sem que haja qualquer segurança à estabilidade das situações jurídicas. A falta de confiabilidade nas decisões judiciais, assim como sua lentidão, apresenta reflexos econômicos, uma vez que esses fatores influenciam negativamente as empresas que repassam o custo na forma de risco da atividade⁵⁶⁵.

Cabe ressaltar, ainda, que o modo como a prestação jurisdicional é realizada, por sua própria natureza, impede que os atores envolvidos, por muitas vezes, obtenham satisfação. Trata-se de decisões pautadas pela aplicação de regras em que uma parte tem que perder para que a outra possa ganhar. Destarte, torna-se fácil perceber que o modelo de heterocomposição na modalidade de processo judicial apenas põe fim ao processo, sem ocupar-se da reconstrução da relação intersubjetiva dos envolvidos, não pondo uma pedra sobre o conflito definitivamente.

Atento a essa realidade – ressalta-se, que ocorre em todos os países que adotam o sistema de resolução de conflitos por meio do poder judiciário identificado e especializado em cada ordenamento – a Organização das Nações Unidas teve a iniciativa de estabelecer um programa de Cultura da Paz, proclamando, no ano de 2000, o *Ano Internacional da Cultura da Paz* e a respectiva década como a *Década Internacional por uma Cultura da Paz e Não-Violência*. Possuía como objetivo a realização da transição da cultura bélica para uma cultura de paz e solidariedade, reconhecendo a existência do conflito enquanto fenômeno, expressando o entendimento de que a paz não é significativamente representada pela ausência de conflito, mas que haja necessariamente um diálogo e resolução de conflitos dentro de um espírito de entendimento e cooperação mútuos⁵⁶⁶. É interessante observar que concepção de paz propagada pela ONU não recebeu um apelo de negação da existência do conflito, mas de estímulo ao desenvolvimento de novas formas de administrá-los e compô-los.

Ao fim da primeira década do século XXI, o Conselho Nacional de Justiça apresentou à comunidade jurídica a Resolução nº 125⁵⁶⁷, que trata da Política Judiciária Nacional de

⁵⁶⁴ SADEK, Maria Tereza, Judiciário: mudanças e reformas. **Estudos Avançados USP**, n 51, 2004, p 79-101. Disponível em: < <http://www.revistas.usp.br/eav/article/view/10001/11573>> Acesso em: 21 jan 2016.

⁵⁶⁵ FARIA, José Eduardo. A crise no judiciário no Brasil: algumas notas para discussão. **Revista do Ministério Público**, Lisboa, n. 89 em separata. 2002.

⁵⁶⁶ ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. **Declaração e Programa de Ação sobre uma Cultura da Paz**. Resolução nº 53/243. De 13 de setembro de 1999. Disponível em <<http://www.comitepaz.org.br/download/Declara%C3%A7%C3%A3o%20e%20Programa%20de%20A%C3%A7%C3%A3o%20sobre%20uma%20Cultura%20de%20Paz%20-%20ONU.pdf>> Acesso em 04 de jan 2016.

⁵⁶⁷ CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Resolução 125**. Dispõe sobre a Política Judiciária Nacional de tratamento adequado dos conflitos de interesses no âmbito do Poder Judiciário e dá outras providências. De 29

tratamento adequado dos conflitos de interesses no âmbito do Poder Judiciário, iniciando-se a instituição da implementação dos meios alternativos de solução de conflito como forma de favorecer o acesso da população à ordem jurídica justa. A referida resolução abriu as portas do Poder Judiciário brasileiro à conciliação e, mais recentemente, à mediação como mecanismos utilizados para diminuir o número de processos em juízo, buscando uma solução que satisfizesse ambas as partes de forma rápida e concisa.

Meios alternativos de resolução de conflitos – MARC – é a denominação mais utilizada no tratamento dos mecanismos que permitem a obtenção da resolução de um conflito à margem da via jurisdicional, expressão que decorre da tradução do termo mais recorrente na doutrina internacional para seu tratamento: ADR – Alternative Dispute Resolution. Esta é a expressão norte-americana para denominação desses mecanismos. Na Argentina e nos demais países da América Latina costuma-se traduzir a expressão para RAD – Resoluciones Alternativas de Disputas; na França se fala em MARC – Modes Alternatifs de Règlement des Conflits⁵⁶⁸.

Assim, a implantação de meios alternativos de resolução de conflitos se revela uma tendência mundial e importa na adoção de um novo caminho na via do acesso à justiça. Aliás, nesse contexto se enquadra a meta de revisão da legislação referente à cobrança da dívida ativa da Fazenda Pública, com vistas à racionalização dos procedimentos em âmbito judicial e administrativo, constante do aludido pacto e programa da Organização das Nações Unidas e na legislação nacional vigente.

4.2.1 Solução dos conflitos e teoria dos jogos

A teoria dos jogos consiste em um dos ramos da matemática aplicada e da economia que estuda situações estratégicas em que participantes se engajam em um processo de análise de decisões baseando sua conduta na expectativa de comportamento da pessoa com quem se interage. Esta abordagem de interações teve seu desenvolvimento no século XX, em especial após a Primeira Guerra Mundial. Seu objeto de estudo é o conflito, o qual ocorre quando atividades incompatíveis acontecem. Essas atividades podem ser originadas em uma pessoa,

de novembro de 2010. Disponível em: < <http://www.cnj.jus.br/busca-atos-adm?documento=2579> > Acesso em 25 jan 2016.

⁵⁶⁸ CALMON, Petrônio. **Fundamentos da mediação e da conciliação**. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 85

grupo ou nação, de forma que tal teoria é utilizada para realizar a composição consensual dos conflitos⁵⁶⁹.

Na teoria dos jogos, o conflito pode ser entendido como a situação na qual duas pessoas têm de desenvolver estratégias para maximizar seus ganhos, de acordo com certas regras preestabelecidas⁵⁷⁰. Todas as combinações possíveis formam uma extensa variedade de situações estratégicas reais da vida modeladas em jogos. Considerando que os agentes são racionais, sejam eles comerciantes, casal de namorados, contribuintes ou juízes, buscarão sempre alcançar a maior recompensa, o resultado que maximize mais a sua utilidade.

John Von Neumann sistematizou e formulou com profundidade os principais arcabouços teóricos sobre os quais a teoria dos jogos foi construída. Ele sistematizou a teoria de Adam Smith no que diz respeito à regra básica das relações: a competição. A sua teoria se voltava a jogos de soma zero, isto é, aqueles nos quais um dos competidores, para ganhar, deve levar necessariamente o adversário à derrota, de forma que não se observava a cooperação⁵⁷¹. John Nash, a seu turno, partiu de outro pressuposto, introduzindo o elemento cooperativo na teoria dos jogos, trazendo a ideia de que com a cooperação entre os adversários é possível maximizar ganhos individuais. Não se trata de uma noção ingênua, pois, em vez de introduzir somente o elemento cooperativo, traz dois ângulos sob os quais o jogador deve pensar ao formular sua estratégia: o individual e o coletivo. Ou seja, se todos fizerem o melhor para si e para os outros, todos ganham.

O princípio do equilíbrio para Nash pode ser assim exposto: *a combinação de estratégias que os jogadores preferencialmente devem escolher é aquela na qual nenhum jogador faria melhor escolhendo uma alternativa diferente dada a estratégia que o outro escolhe. A estratégia de cada jogador deve ser a melhor resposta às estratégias dos outros*⁵⁷². Em outras palavras, o equilíbrio é um par de estratégias em que cada uma é a melhor resposta à outra: é o ponto em que, dadas as estratégias escolhidas, nenhum dos jogadores se arrepende, ou seja, não teria incentivo para mudar de estratégia, caso jogasse o jogo novamente.

Por outra perspectiva, o equilíbrio de Nash seria a solução conceitual segundo a qual os comportamentos se estabilizam em resultados nos quais os jogadores não tenham remorsos

⁵⁶⁹ DEUTSCH, 1973, p 10.

⁵⁷⁰ GINTIS, Hebert. The bound of reason. Game theory and the unification of the behavioral sciences. Princeton: Princeton University Press, 2009, p. 45.

⁵⁷¹ BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. Azevedo, André Gomma de (org). **Manual de Mediação Judicial**, 5ª ed. Brasília: Conselho Nacional de Justiça e Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, 2015, p.57.

⁵⁷² CAIRD, Douglas; GERTNER, Robert H., e PICKER, Randal C. Game theory and the law. Cambridge, Ma: Havard University Press, 1994, p 21.

em uma análise posterior do jogo, considerando a jogada apresentada pela outra parte. O equilíbrio de Nash também pode ser utilizado nas relações continuadas somente em ações cooperativas, prevendo-se as soluções mais proveitosas para os participantes. Em outras palavras vencer o jogo deixou de ser mais importante para dar espaço a otimizar ou maximizar os ganhos dos oponentes diante de um determinado contexto, sem que haja remorso por parte dos participantes⁵⁷³.

Para desenvolver essa teoria, John Nash utilizou o dilema do prisioneiro, que consiste num jogo em que é apresentada uma situação em que interesses privados e a busca por ganhos individuais se tornam mutuamente prejudiciais e excludentes. O autor demonstrou que a melhor solução no dilema do prisioneiro está na ação coordenada entre os prisioneiros, mais que do que na busca isolada e racional de interesses pessoais egoísticos. Essa forma de ação coletiva é capaz de produzir resultados mais positivos que a mera ação individual⁵⁷⁴.

O dilema transcrito foi observado por Caliendo como capaz de compreender a formação constitucional de um Estado. Segundo este autor, a constituição é entendida como um contrato que visa assegurar ganhos mútuos decorrentes da cooperação social e evitar estratégias oportunistas e egoísticas que geram desequilíbrio e perdas gerais em longo prazo. Os ganhos mútuos decorrentes da cooperação social serão considerados como um patrimônio público. Além disso, existe uma afinidade inquestionável entre o Direito e a teoria dos jogos, visto que tanto o Direito como a teoria dos jogos tratam dos comportamentos envolvidos na interação entre dois ou mais agentes das decisões que estes tomam sobre as expectativas mútuas⁵⁷⁵.

Outros dilemas, no entanto, relacionam-se à teoria de John Nash e à formação do Estado sob a perspectiva das teorias contratualistas modernas. No dilema referente à caça ao cervo, há a questão da confiança: os caçadores sabem que, unindo esforços, conseguirão alcançar um animal de grande porte - um cervo - porém existe a tentação de desertar e pegar carona no esforço do outro. Contudo, os jogadores sabem que, se desertarem, o máximo que conseguirão individualmente é apanhar uma lebre, substancialmente inferior a um cervo, em termos de recursos. Sendo assim, há incentivos para desertar quanto para cooperar, resultando em dois equilíbrios de Nash.

Em muitas situações, a caça ao cervo é confundida com o dilema do prisioneiro. A diferença fundamental entre eles é que, enquanto neste o melhor resultado é se o sujeito

⁵⁷³ BRASIL, 2015, p.63.

⁵⁷⁴ SILVEIRA, 2009, p 26.

⁵⁷⁵ SILVEIRA, 2009, p 60.

desertar e o outro não (e a recíproca é verdadeira), em vista das recompensas, naquele o melhor dos resultados será nenhum deles desertar⁵⁷⁶. Dessa forma, como os sujeitos sabem sua recompensa, a sua busca pela maximização os levará a cooperar em sua busca mais eficiente, não havendo desvantagem para nenhum deles. Por isso, da forma como foi idealizada, a caça ao cervo é a base para a fundação das civilizações. Se se considerar que não há sociedade organizada sem tributação, a cooperação necessária para o contrato social tem como preço a cobrança compulsória de tributos⁵⁷⁷.

Um outro dilema que se relaciona ao tema é o do jogo do covarde. Neste, dois jogadores precisam se enfrentar, e, caso leve às últimas consequências as suas iniciativas, o resultado será o pior possível, tanto para ambos quanto para a sociedade. Nesse jogo não há cooperação a ser observada, estando relacionado com as situações de conflito, haja vista que ambas as partes querem os melhores resultados possíveis para si, envolvendo ameaçar, ceder ou pactuar⁵⁷⁸.

No direito tributário, assim como no dilema do prisioneiro, os indivíduos são constantemente tentados a desertar, uma vez que os freios morais ao descumprimento das obrigações tributárias são consideravelmente mais fracos do que outras condutas mais fortemente regidas pela moral e pelos bons costumes. Convém observar que a tributação, a despeito de ser intimamente ligada ao contrato social, posto que financia a civilização, é um jogo não cooperativo. Isso se deve à estrutura do jogo, e aos sujeitos que se favorecem do sistema. Estes são colocados de forma que pioram a situação individual do partícipe e o incentiva não só a desertar, como também a pegar carona em terceiros que pagam o tributo. No entanto, a cooperação poderia ser alcançada se houvesse a alteração dos incentivos, de forma que induzissem os contribuintes a buscar um equilíbrio que fosse nitidamente compensador para todos. Daí a necessidade ainda maior de uma boa estrutura de incentivos normativos que induzam os contribuintes a cumprir com os objetivos do sistema jurídico tributário⁵⁷⁹.

O que se observa atualmente é que a melhor opção individual não é a que resulta no equilíbrio, mas sim aquele em que não se paga e ainda se pega carona no pagamento do outro. Assim, dado que é provável que o outro desertará, é melhor para o sujeito que deserte também, daí o equilíbrio que resulta num final infeliz, dada a falta de confiança nos

⁵⁷⁶ FARNSWORTH, Ward. **The legal analyst**: a toolkit for thinking about the law. Chicago: the University of Chicago Press, 1999, p 117.

⁵⁷⁷ CARVALHO, Cristiano. **Teoria da decisão tributária**. São Paulo: Saraiva. 2013, p 109.

⁵⁷⁸ CARVALHO, 2013, p 111.

⁵⁷⁹ CARVALHO, 2013, p 111.

participantes. Além disso, se não há o pagamento de tributos, não haverá serviços públicos essenciais, mas os contribuintes manterão o mínimo de recursos para si, sem desviá-los ao Estado. Se houver cooperação, contudo, o resultado geral será nitidamente superior ao individual, pois o pagamento de tributos por todos possibilitará então os recursos necessários à produção de serviços públicos⁵⁸⁰.

Para que haja a cooperação, é necessário que haja confiança entre os contribuintes. Apenas se tiver fortes indícios de que os outros cooperarão é que os demais se sujeitarão ao mesmo. Caso contrário, será melhor o certo do que o duvidoso. Dessa forma, há a necessidade de expediente que incentive a exigência de confiança recíproca, tais como sanções punitivas ao descumprimento de condutas, mecanismos de transparência pública relativos aos gastos governamentais, pronta devolução de indébitos tributários, compensação de créditos, abandonando-se o sistema injusto de precatórios. Uma outra alternativa seria a instituição de sanções premiaias que estimulassem o surgimento de normas sociais e cooperação e de reprovação àqueles que não cumprem suas obrigações tributárias⁵⁸¹. Por fim, além da confiança, deve-se promover a racionalização do sistema tributário, tornando-o mais simples e objetivo, portanto mais fácil de entender, e, conseqüentemente, obedecer.

Para Cristiano Carvalho, caberia, ainda, evitar a criação de moratórias, remissões e anistias tributárias periódicas, tais como os recorrentes Refis, haja vista que perdões dessa natureza são repetidamente inseridos no ordenamento e promovem incentivos para o não cumprimento das obrigações tributárias. Destarte, passaria a ser irracional cumprir com os deveres tributários, uma vez que contribuintes que não o fazem encontrar-se-ão em posição vantajosa aos contribuintes adimplentes⁵⁸². Em outras palavras, o autor considera que se deve buscar aumentar as recompensas em se pagar devidamente o tributo, mediante sinalizações por parte do Estado que apontem para o retorno institucional e social dessa conduta, buscando modificar uma cultura e tradição de um povo que está acostumado a obter benesses do poder público. É necessário que haja também a transparência do governo quanto aos gastos públicos e conseqüente retorno em serviços públicos⁵⁸³.

O eventual uso irrestrito de transação pode criar incentivos errados aos contribuintes. O expediente não poderia ser uma solução facilmente empregada pelos contribuintes, sempre que se vissem em dificuldades para pagar suas dívidas tributárias, pois do contrário, o Estado estará sinalizando aos demais contribuintes que facilmente concede benefícios e abdica de

⁵⁸⁰ CARVALHO, 2013, p 145.

⁵⁸¹ CARVALHO, 2013, p 146-147.

⁵⁸² CARVALHO, 2013, p 147.

⁵⁸³ CARVALHO, 2013, p 148.

seus créditos, incentivando o inadimplemento geral. No entanto, Cristiano Carvalho apresenta uma sugestão para se evitar o problema e se otimizando o dispositivo do artigo 171 do Código Tributário Nacional: instituir alguma espécie de custo ou condição aos contribuintes que optassem pela transação. Algo que seja oneroso o suficiente para tornar a transação a última saída possível e viável para o contribuinte saldar os seus débitos e o fisco receber seus créditos.

Assim, a teoria dos jogos seria aplicada nos processos autocompositivos tributários, posto que apresente respostas a perguntas complexas, demonstrando a essencialidade da compreensão de que, para produzir bons resultados, devem as partes cooperarem, otimizando os resultados. No caso da Administração Tributária, esta será favorecida, tendo em vista que a possibilidade da realização da transação tributária permite a maximização da arrecadação, quando já não se tinha esperanças em receber o crédito tributário. No caso do sujeito passivo, este se favorece pela otimização do resultado de sua contribuição ao disponibilizar parte de seu patrimônio para a realização dos interesses públicos primários— um retorno por parte do Estado na promoção de serviços públicos e interesses públicos primários.

Tendo em vista a relação da teoria dos jogos com os meios alternativos de solução de conflito que buscam a otimização dos resultados por intermédio da cooperação das partes, trata-se, a seguir, de tais meios de forma específica, com vistas a dissecá-los para compreender quais são passíveis de utilização na transação tributária.

4.2.2 Negociação, Mediação e Conciliação

Os meios alternativos de solução de conflito devem ser observados também sob a perspectiva da autocomposição e da heterocomposição. Neste, encontra-se a arbitragem, enquanto na primeira, identificam-se a negociação, a mediação e a conciliação, as quais buscam a otimização dos resultados, pautando-se sempre na teoria dos jogos para a melhor solução entre as partes.

A negociação se constitui como técnica de resolução de conflitos por meio da qual as partes em litígio, por si ou por seus advogados, sem a intermediação de terceiros, buscam a autocomposição⁵⁸⁴.

Segundo Maria Inês Corrêa de Cerqueira Targa, a negociação é atividade não-adversarial de solução de conflitos, desenvolvida mediante um processo encetado pelas partes

⁵⁸⁴ FISS, Owen, RESNIK, Judith. **Adjudication and its alternatives: an introduction to procedure**. Nova Iorque: Foundation Press. 2003, p 4.

nela interessadas, sem auxílio de terceiros, que dura um determinado período e se destina à construção de um acordo total, parcial ou temporário⁵⁸⁵. Para Petrônio Calmon, a negociação corresponde ao mecanismo de solução de conflitos com vistas à obtenção da autocomposição caracterizado pela conversa direta entre os envolvidos sem qualquer intervenção de terceiro como auxiliar ou facilitador. Nesta conversa direta, demonstram-se os interesses dissidentes com vistas à solução de um conflito através do diálogo⁵⁸⁶.

É, portanto, a técnica mais informal de composição, praticada por todos como decorrência natural das relações entre os sujeitos, caracterizando-se como um processo comunicativo estabelecido entre as partes envolvidas para a definição das bases substancial e formal das relações⁵⁸⁷. Por ser informal, poder-se-ia levantar suspeitas quanto ao seu status de técnica de resolução de conflito. No entanto, por se tratar de processo comunicativo desenvolvido, por sua essência, em contraditório, com características específicas, com diversas das demais técnicas consensuais voltadas à construção de consenso acerca de determinada disputa, reconhece-se a negociação como técnica consensual de resolução de disputas, ao lado da mediação e da conciliação⁵⁸⁸.

Os estudos sobre a negociação começaram na Faculdade de Direito da Universidade de Havard através da obra de Howard Raiffa, chamada de *The Art and Science of Negotiation*, que promoveu seu estudo sobre a luz dos conceitos da psicologia, da economia, da estatística e também da teoria dos jogos. Como discípulos seus, William Ury e Robert Patton divulgaram as técnicas da negociação na obra *Como chegar ao sim: negociação de acordos sem concessões*, em que o procedimento da negociação é apresentado de forma sistemática e dividido em duas grandes correntes que enfocam a negociação sob perspectivas de aproximação diferenciadas, o que produz significativas alterações em sua estrutura.

Enquanto técnica de resolução de disputas, a negociação pode resultar em autocomposição unilateral ou bilateral, em caso de êxito; ou podem estabelecer um consenso, utilizando as partes outras técnicas, auto ou heterocompositivas para a resolução do conflito. Mas nada impede de que seja utilizada prévia ou concomitante à utilização de outros métodos de resolução de disputas, sendo natural a continuidade da negociação, mesmo depois da instauração do processo judicial ou arbitral⁵⁸⁹.

⁵⁸⁵ TARGA, Maria Inês Corrêa de Cerqueira César. **Mediação em juízo**. São Paulo, LTR, 2004, p. 113.

⁵⁸⁶ CALMON, 2007, p. 109.

⁵⁸⁷ TARTUCE, 2008, p. 297.

⁵⁸⁸ GABBAY, Daniela Monteiro. Negociação. In Peluso, Antonio Cezar; RICHA, Morgana de Almeida (coord). **Conciliação e mediação**: estruturação da política judiciária nacional. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 224.

⁵⁸⁹ FISCHER, Robert; URY, William; PATTON, Bruce. **Como chegar ao sim** – a negociação e acordos sem concessões. Trad. Vera Ribeiro e Ana Luiza Borges. 2ª ed. Rio de Janeiro: Imago, 2005, p. 17-86.

Segundo Fischer, Ury e Patton⁵⁹⁰, há diversas formas de negociação, apontando-se como as principais a negociação distributiva e a integrativa. Na primeira, a parte busca unicamente alcançar seus interesses, sem se importar com o resultado que advier da negociação para a outra parte. Tratar-se-ia de uma negociação utilizada em casos em que não há relação continuada entre as partes, resultando que uma das partes ganha e a outra perde⁵⁹¹. Ademais, observa-se que as partes defendem suas posições, fazendo concessões apenas em função de seus interesses, dificultando atingir o acordo mutuamente satisfatório⁵⁹². Neste tipo, não há necessidade de se compartilhar informações, pois não se busca a construção de uma solução duradoura.

A segunda, no entanto, corresponde à técnica em que ambas as partes colaboram para atingir benefícios mútuos, de forma que a relação entre as partes permaneça continuada. Diferentemente da primeira forma, há necessidade de se compartilhar informações relevantes, de maneira a construir opções de resoluções que signifiquem mútuo benefício. Segundo Fischer, Ury e Patton, a negociação distributiva é facilitada pela negociação baseada em princípios, considerando como essenciais para o método deste referido meio de resolução de conflito a separação das pessoas dos problemas, a concentração nos interesses e não nas proposições, a invenção de ganhos mútuos e a insistência em critérios objetivos. Em outras palavras, sugere-se que as partes procurem benefícios mútuos sempre que possível e que, quando seus interesses entrarem em conflitos, que se insista em resultados de padrões justos, independentes da vontade de qualquer dos lados.

O segundo ponto fundamental da negociação baseada em princípios foi concebido para superar as barreiras que se formam quando a negociação se fixa exclusivamente nas posições manifestadas pelas partes. Isso porque a posição manifestada muitas vezes não indica os verdadeiros interesses daquele negociador. Encontrar o ponto médio entre posições também pode não produzir um acordo que efetivamente abordará os verdadeiros interesses que impulsionaram os negociadores a apresentarem suas respectivas posições⁵⁹³.

Um dos princípios básicos da negociação baseada em princípios consiste na geração de uma variedade de possibilidades antes de se decidir qual solução será adotada.

⁵⁹⁰ FISCHER; URY; PATTON, 2005, p 17-86.

⁵⁹¹ À semelhança do processo judicial ou administrativo disciplinado no ordenamento jurídico.

⁵⁹² Esta é a posição da Profa. Carrie Menkel-Meadow: a negociação posicional cria incentivos que servem de obstáculo ao entendimento e ao acordo, pois na negociação posicional tenta-se melhorar as chances de um acordo favorável iniciando-se a negociação com posições extremadas, ou de forma intransigente, mantendo-se preso a uma posição, ou induzindo em erro a outra parte quanto a seus interesses e perspectivas, ou deferindo pequenas concessões apenas para que a negociação continue. *In* MENKEL-MEADOW, Carrie et al. **Dispute resolution: beyond the adversarial model**. Nova Iorque: Ed. Aspen Publishers, 2005, p. 100.

⁵⁹³ BRASIL, 2015, p. 71

Naturalmente, sob pressão, muitos negociadores encontram dificuldades de encontrar soluções eficientes especificamente em razão do envolvimento emocional. A busca de uma única solução, especialmente diante de um adversário, tende a reduzir a perspectiva de uma solução aceitável. Uma das formas de endereçar essas restrições emocionais na negociação consiste em separar tempo para a geração de elevado número de opções de ganho mútuo que abordem os interesses comuns e criativamente reconciliem interesses divergentes⁵⁹⁴.

Além das conversas informais, a maneira mais comum de se chegar a um acordo mutuamente aceitável é através da *negociação*. A negociação é um relacionamento de barganha entre partes que têm um conflito de interesses suposto ou real. Os participantes se unem voluntariamente em um relacionamento temporário destinado a informar um a o outro sobre suas necessidades e interesses, trocar informações específicas ou resolver questões menos tangíveis, tais como a forma que o relacionamento vai assumir no futuro ou o procedimento pelo qual os problemas devem ser resolvidos. A negociação é claramente uma opção para Whittamore e Singson, embora o grau de polarização emocional e real vá dificultar o processo⁵⁹⁵.

A negociação não se mostra apta a resolver os conflitos na seara do Direito Tributário, haja vista que este impescinde de um rito legalizado, de um procedimento instituído, em razão da própria natureza da matéria a ser tratada na transação: crédito tributário proveniente da obrigação *ex lege*, que nasce ao se concretizar no mundo fenomênico a hipótese descrita na norma tributária. Razão pela qual não se dedicará linhas a mais para seu estudo neste trabalho.

Além da negociação, a mediação se apresenta como instrumento para se alcançar a solução consensual. A partir do início do século XX, varias práticas meditativas começam a ser formalizadas, institucionalizadas ao redor do mundo, por meio de iniciativas publicas no âmbito das relações trabalhistas entre patrões e empregados, de programas comunitários. No final da década de 60 do século XX, a mediação retoma sua força como meio de condução de conflitos e assume importantes papéis: como propulsora da cultura de paz, em razão dos movimentos pacifistas; como prática de cidadania, nos programas de âmbito comunitário e educacional; como meio consensual de condução de conflitos familiares, em razão do aumento do numero de divórcios e do nascimento de novos modelos familiares⁵⁹⁶.

⁵⁹⁴ BRASIL, 2015, p. 71

⁵⁹⁵ MOORE, Christopher W. **O processo de mediação**: estratégias práticas para a resolução de conflitos/ Christopher W. Moore; trad. Magda França Lopes. – 2.ed.- Porto Alegre: Artmed, 1998.

⁵⁹⁶ LEVY, Fernanda Rocha Lourenço **Cláusulas escalonadas**: a mediação comercial no contexto da arbitragem/ Fernanda Rocha Lourenço Levy. – São Paulo: Saraiva, 2013, p 82.

A mediação pode ser definida como sendo um processo autocompositivo segundo o qual as partes em disputa são auxiliadas por uma terceira parte, neutra ao conflito, ou um painel de pessoas sem interesse na causa, para auxiliá-las a chegar a uma composição. Trata-se de uma negociação assistida ou facilitada por um ou mais terceiros na qual se desenvolve processo composto por vários atos procedimentais pelos quais o terceiro imparcial facilita a negociação entre pessoas em conflito, habilitando-as a melhor compreender suas posições e a encontrar soluções que se compatibilizam aos seus interesses e necessidades⁵⁹⁷.

Jazzar apresenta seu conceito de mediação, sendo esta um instrumento facilitador de autocomposição do conflito, com a participação de um terceiro, que é escolhido ou aceito pelas partes. Consiste num mecanismo de solução pelas próprias que utilizam o mediador como facilitador de um diálogo pacífico, auxiliando as partes no confronto de suas diferenças e seus possíveis interesses comuns. No âmbito da resolução de conflitos, a mediação é preconizada em geral por uma abordagem multidisciplinar que reforça e permite preservar a relação jurídica dos envolvidos, restabelecendo a comunicação e ampliando a consciência dos atores em conflito⁵⁹⁸.

Constitui-se em recurso eficaz na solução de controvérsias originadas de situações que envolvem diversos tipos de interesses. É processo confidencial e voluntário, em que a responsabilidade pela construção das decisões cabe às partes envolvidas. Os recursos técnicos da mediação são utilizados, inclusive, como estratégia preventiva, promovendo ambientes propícios à colaboração recíproca, com o objetivo de evitar a quebra da relação entre as partes. Flexível, ágil, estruturada para atender à complexidade dos conflitos e particularidades dos envolvidos, a mediação certamente é meio extremamente rápido e eficiente de gestão da controvérsia.

Dentre os princípios que regem a mediação, encontram-se a autonomia da vontade, imparcialidade, igualdade, independência, competência, confidencialidade, diligência, transparência e informalidade⁵⁹⁹. O princípio da autonomia da vontade visa garantir a voluntariedade, ou seja, o poder que as pessoas detêm de escolha em participar e interromper a qualquer momento, o processo de mediação, bem como a autodeterminação, assim entendida como a capacidade que as pessoas têm de conduzir o conflito e tomar as decisões que melhor lhes aprouver. O princípio da imparcialidade, por sua vez, revela que a mediação

⁵⁹⁷ YARN, 1999, p. 272. Cf. AZEVEDO, André Goma de (org). **Estudos em arbitragem, mediação e conciliação**. Brasília: ed. Grupos de Pesquisa, 2004, v;3 p. 313.

⁵⁹⁸ JAZZAR, Inês Sleiman Molina. **Mediação e conflitos coletivos de trabalho**: sociedade e liberdade. Brasília: Ed. da UnB, 1981, p. 141.

⁵⁹⁹ LEVY, 2013, p 96.

deverá ser conduzida pelo mediador sem o oferecimento de privilégios a nenhuma das pessoas envolvidas. O tratamento ofertado às partes pelo mediador deve ser igual e equidistante. Além disso, qualquer vínculo anterior do mediador com os envolvidos deve ser revelado e a mediação acontecerá com a aceitação expressa de todos os envolvidos. A confiança na imparcialidade do mediador é condição *sine qua non* para a validade da mediação⁶⁰⁰.

Fala-se também em neutralidade do mediador, que está relacionada às influências que o sentir do mediador frente ao conflito ou às pessoas nele envolvidas podem causar na condução imparcial da mediação. Cabe ressaltar que a mediação é *locus* de respeito e, sobretudo, está pautada no princípio da boa-fé dos participantes, o que significa dizer que aqueles que submetem suas controvérsias à mediação, devem fazê-lo com honestidade e lealdade, durante todo o processo e mesmo após o término da mediação, na fase de cumprimento das obrigações assumidas⁶⁰¹.

Tônica da mediação, a informalidade é princípio que, além de reger a mediação, torna-a extremamente vantajosa em relação a outros meios de gestão de conflitos. Informalidade não significa dizer ausência de estrutura procedimental e claros objetivos. O processo de mediação é informal na medida em que é flexível de modo a atender às técnicas empregadas pelas várias escolas de mediação, bem como à complexidade do conflito e à individualidade dos mediandos⁶⁰². Ademais, pode se dar extra ou judicialmente, hipótese em que será desenvolvida no curso de demanda já instaurada, conduzida por mediadores previamente cadastrados perante o Ministério da Justiça.

Para Riskin, as orientações do mediador podem variar de acordo com a definição do objeto da autocomposição e com a percepção do mediador quanto ao seu papel⁶⁰³. Nesta abordagem, quanto à definição do objeto da autocomposição, uma mediação pode ter mais características restritas ou ter mais características amplas. Uma mediação mais restrita estaria vinculada preponderantemente aos pontos controvertidos uma vez que o objeto litigioso seria o principal tema abordado pelo mediador. Por outro lado, o mediador poderia ampliar a definição do objeto da mediação na medida em que ele venha optar por abordar, além dos pontos controvertidos, interesses comerciais, interesses pessoais, relacionais ou quaisquer

⁶⁰⁰ LEVY, 2013, p 96-97.

⁶⁰¹ LEVY, 2013, p 100.

⁶⁰² LEVY, 2013, p 100.

⁶⁰³ RISKIN, Leonard L. Compreendendo as orientações, estratégias e técnicas do mediador: um padrão para iniciantes. Trad. De Henrique Araújo Costa. In: AZEVEDO, André Goma de (Org). **Estudos em arbitragem, mediação e negociação**. Brasília: Ed. Brasília Jurídica, 2002.

outros subjacentes que as partes viessem a ter, ou ainda outros aspectos considerados mais ‘amplos’⁶⁰⁴.

Quanto ao papel desempenhado pelo mediador, o prof. Riskin indica que este pode optar por seguir uma orientação mais facilitadora ou mais avaliadora. Os dois extremos desse espectro distinguem-se na medida em que no modelo puramente avaliador o mediador aprecia as propostas e os argumentos substanciais das partes e recomenda termos de acordo, em vez de simplesmente administrar o processo. Por outro lado, no modelo facilitador, o mediador age somente como facilitador ou administrador da negociação entre as partes ou do processo de resolução de disputa. Seguindo exclusivamente esta orientação, o mediador estabelece regras básicas, facilita o intercâmbio de informações, estrutura uma agenda, gera movimentação de acordo por vários meios e estrutura o fechamento das discussões⁶⁰⁵.

Assim, o mediador puramente facilitador não expressa qualquer opinião sobre o mérito de qualquer questão substancial. Em contrapartida, no modelo avaliador, o mediador não apenas serve como administrador do processo, mas também oferece, como especialista, uma avaliação do caso (avaliando as características positivas e negativas dos argumentos de cada parte ou de suas propostas), recomendações sobre a substância do acordo (incluindo, por exemplo, predições do desenrolar nos tribunais ou outras consequências) e fortes pressões em aceitar essas recomendações⁶⁰⁶.

O mediador não está realizando qualquer forma de exercício de poder ao conduzir o procedimento. Existe, então, uma diferença em relação ao instituto da conciliação, haja vista que a conciliação é conduzida por um terceiro provido de poder decisório e será levado a efeito no caso da impossibilidade da obtenção do consenso. Alguns autores distinguem a conciliação da mediação indicando que, naquele processo, o conciliador pode apresentar uma apreciação do mérito ou uma recomendação de uma solução tida por ele como justa. Por sua vez, na mediação, tais recomendações não seriam cabíveis.

O processo de mediação, como outros referentes a métodos apropriados de resolução de controvérsias, apresenta como propriedade a presença do contraditório, permitindo-se, pois, que todos os participantes possam atuar de modo a tentar resolver a disputa. Na etapa de mediação fica evidenciado que o que se busca, sobretudo, é que as próprias partes cheguem à solução. Por isso, diz-se que a mediação é um mecanismo autocompositivo, isto é, a solução

⁶⁰⁴ BRASIL, 2015, p. 134-135.

⁶⁰⁵ RISKIN, 2002, p. 135.

⁶⁰⁶ RISKIN, 2002, p. 135.

não é dada por um terceiro. Difere, também, pela informalidade. De fato, na mediação o processo vai se amoldando conforme a participação e interesse das partes.

A composição de conflitos sob os auspícios do Estado, de um lado, impõe um ônus adicional ao magistrado que deverá acompanhar e fiscalizar seus auxiliares. Por outro lado, a adequada sistematização desses mecanismos e o seu estímulo para que as partes os utilizem é marcante tendência do direito processual, na medida em que vai ganhando corpo a consciência de que, se o que importa é pacificar, torna-se irrelevante que a pacificação venha por obra do Estado ou por outros meios, desde que eficientes⁶⁰⁷.

Torna-se claro que o conflito, em muitos casos, não pode ser completamente resolvido tão somente por abstrata aplicação da técnica de subsunção. Ao considerar que sua função consiste somente em examinar quais fatos encontram-se demonstrados para em seguida indicar o direito aplicável à espécie, o operador do direito muitas vezes deixa de considerar um componente fundamental ao conflito e sua resolução: o ser humano. Ou seja, além do problema imediato que se apresenta, há outros fatores que pautam um conflito, tais como o relacionamento anterior das partes, as suas necessidades e interesses, o tipo de personalidade das partes envolvidas no conflito, os valores das partes e a forma como elas se comunicam. Muitos desses fatores considerados secundários por alguns operadores do Direito estão, na verdade, na origem do conflito e, por isso, devem ser levados em conta na solução do problema. Com a realização da mediação, há a possibilidade de administração do conflito de forma a manter ou aperfeiçoar o relacionamento anterior com a outra parte. Finalmente, cumpre destacar que a celeridade e o baixo custo do processo de mediação são também frequentemente indicados como benefícios da autocomposição técnica⁶⁰⁸.

A acepção de justiça que envolve o procedimento de mediação é a percepção direta dos envolvidos sobre o que se entende sobre justiça. É esta compreensão pessoal que torna a formulação de um acordo menos disposta ao descumprimento voluntário, pois traz aos envolvidos a responsabilidade direta pela sua vigência. Essa acepção de justiça se relaciona com a inserção do indivíduo numa determinada sociedade, cultura e tempo. Por isso que a mediação possui a capacidade de promover o acesso à justiça ao caso concreto.

Sob a ótica do Poder Judiciário, a mediação é instrumento inserido no contexto de política pública como meio que proporciona ampliação do acesso à ordem jurídica justa. Atuando como filtro de litigiosidade e desjudicialização do conflito, oferece o efeito indireto de desafogar a altíssima taxa de congestionamento enfrentada por nossos tribunais, como

⁶⁰⁷ GRINOVER, Ada Pellegrini et al. **Teoria Geral do processo**. 18ª ed. São Paulo: Malheiros, 1993, p 129.

⁶⁰⁸ BRASIL, 2015, p. 145.

anteriormente comentado⁶⁰⁹. Sob a ótica dos envolvidos no conflito, consiste em uma verdadeira oportunidade de solucionar controvérsias de maneira amigável e sustentável. Mediação é liberdade com responsabilidade pelas decisões assumidas, diminuindo-se o custo emocional e financeiro do conflito, sendo uma maneira inteligente de fazer a gestão do conflito, possibilitando a manutenção das relações⁶¹⁰.

No que concerne ao papel de magistrados, mediadores e conciliadores diante dessa nova realidade do ordenamento jurídico processual, cabe mencionar que essa nova conduta profissional está tão somente adequando-se à nova concepção de Direito apresentada contemporaneamente por diversos autores, dos quais se destaca Boaventura de Souza Santos, segundo o qual

concebe-se o direito como o conjunto de processos regularizados e de princípios normativos, considerados justificáveis num dado grupo, que contribuem para a identificação e prevenção de litígios e para a resolução destes por meio de um discurso argumentativo, de amplitude variável, apoiado ou não pela força organizada⁶¹¹.

Para a mediação alcançar uma utilização ainda mais ampla como meio de resolução voluntária de disputa, vários desenvolvimentos precisam ocorrer. Primeiro, o público precisa ser mais informado sobre a disponibilidade da mediação e de sua capacidade para lidar com problemas habituais de interesse. A mediação é atualmente pouco utilizada, não só devido a sua carência de aplicação, mas porque as pessoas envolvidas nas disputas não estão conscientes dos benefícios da mediação. A informação ao público sobre o processo deve-se tornar uma prioridade entre os mediadores e outras pessoas interessadas na resolução pacífica de conflitos⁶¹².

A mediação, enquanto processo de resolução de conflitos não adversarial, apresenta celeridade, efetividade dos resultados, preservação da autoria, redução do custo emocional e financeiro, sigilo, privacidade, igual oportunidade de participação, transformação das relações, aprendizagem, prevenção de conflitos e sua reincidência, responsabilidade nas decisões co-construídas. A mediação, portanto, traz a possibilidade de não somente ser utilizada como meio alternativo para reduzir o estoque de processos, mas também de introduzir uma nova cultura que encontre meios adequados de solução de conflitos, levando à

⁶⁰⁹ LEVY, 2013, p. 100.

⁶¹⁰ LEVY, 2013, p. 101.

⁶¹¹ SANTOS, 1988, p. 72

⁶¹² MOORE, 1998, p. 100.

concretização da cultura da paz por meio da dissolução de litígios e construção do consenso⁶¹³, inclusive no âmbito do Direito Tributário, como se verá adiante.

A conciliação, por sua vez, é uma técnica de resolução de controvérsias consistente na atividade desempenhada por um terceiro de auxiliar as partes num litígio a chegarem a uma solução autocompositiva. É, portanto, uma forma de resolução de conflitos, onde um terceiro, neutro e imparcial, chamado conciliador, facilita a comunicação entre pessoas que mantêm uma relação pontual na busca de seus interesses e na identificação de suas questões, através de sua orientação pessoal e direta, buscando um acordo satisfatório para ambas.

A conciliação pode ser judicial, quando desenvolvida no curso de demanda já instaurada, ou pré-processual, desenvolvida antes da instauração do processo.

É uma técnica distinta e menos complexa do que a mediação⁶¹⁴, haja vista que se volta mais ao conflito, costumando ser mais breve que a mediação, assumindo o conciliador um papel mais ativo na proposição de soluções para o conflito. Diversamente da mediação, o conciliador tem o papel fundamental de incentivar as partes à resolução consensual do conflito, sendo-lhe facultado, inclusive, manifestar a sua opinião sobre a solução mais justa para o conflito e sugerir termos de acordo que não tenha sido previamente cogitado pelas partes. O conciliador tem poderes, portanto, mais ativos do que aqueles atribuídos ao mediador.

A conciliação é atividade crescente na atividade judicante, de forma que se observa no atual Código de Processo Civil Brasileiro a determinação da imposição aos magistrados de tentar conciliar as partes, instituindo-se a conciliação como etapa específica do procedimento das causas que versem sobre direitos transacionáveis⁶¹⁵. Aliás, essa imposição já se observa desde a Constituição Imperial, que determinava que a conciliação fosse tentada antes do processo, como requisito para sua realização e julgamento da causa⁶¹⁶.

⁶¹³ GRINOVER Ada Pellegrini, WATANABE, Kazuo; LAGRASTA NETO, Caetano (Coord). **Mediação e Gerenciamento do Processo** 2.reimpr. São Paulo: Atlas, 2008, p 120.

⁶¹⁴ DEMARCHI, Juliana. Técnicas de conciliação e mediação. In GRINOVER, Ada Pellegrini; WATANABE, Kazuo; LAGRASTA NETO, Caetano. **Mediação e gerenciamento do processo**. São Paulo: Atlas, 2008, p 55.

⁶¹⁵ Dispõe, com efeito, o parágrafo 2º do artigo 3º, da Lei Federal nº 13.105/2015, que o *Estado promoverá, sempre que possível, a solução consensual dos conflitos, estabelecendo no parágrafo seguinte que a conciliação, a mediação e outros métodos de solução consensual de conflitos deverão ser estimulados por juízes, advogados, defensores públicos e membros do Ministério Público, inclusive no curso do processo judicial.* (In BRASIL. Lei 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 17, mar., 2015. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13105.htm>. Acesso em 24 jan.2016)

⁶¹⁶ O artigo 161 da Constituição Política do Brasil de 1824 assim dizia: Sem se fazer constar, que se tem tentado o meio da reconciliação, não se começará processo algum. (In BRASIL. Constituição (1824). **Constituição da Política do Império do Brasil**. Rio de Janeiro, Imperador Dom Pedro I, 1824)

No plano da política judiciária nacional, há um esforço institucional importante, especialmente por parte do Conselho Nacional de Justiça, para que a conciliação seja a tônica de uma reforma estrutural do Poder Judiciário, com vistas a trazer à sociedade a solução dos conflitos num tempo de duração razoável e adequada⁶¹⁷. Assim, a perspectiva do desenvolvimento da conciliação está diretamente relacionada ao viés institucional da diminuição do estoque de processos em andamento, buscando, por meio deste instrumento, promover a celeridade na solução dos interesses dos destinatários da justiça. Existe, portanto, crescente interesse no aproveitamento deste meio de solução de conflito alternativo pelos tribunais, uma vez que a conciliação representa importante ferramenta no implemento da prestação jurisdicional e de pacificação social. Esta ocorre em razão do fato de a conciliação auxiliar as partes envolvidas a encontrarem, por si só, uma solução satisfatória para seus conflitos de interesse, além e vir ao encontro do direito de acesso à Justiça, garantindo pela Constituição Federal de 1988.

A técnica da conciliação pode ser utilizada na transação tributária, tendo em vista que o agente público poderá realizar concessões mediante a presença de um terceiro que possa orientar a resolução do conflito, devendo observar, no entanto, os limites legais da lei autorizativa da transação tributária; hipótese em que se verá mais adiante.

4.2.3 Arbitragem

A arbitragem é regulada pela Lei Federal nº 9307/1996, que foi modificada pela Lei Federal nº 13.129/2015. No entanto, desde 1850 se prenuncia esse instituto: o Decreto nº 737, de 25 de novembro de 1850, que regulava o processo comercial, já dispunha sobre o juízo arbitral, identificando-o como meio de resolução de conflito necessário ou voluntário⁶¹⁸.

Em 1858, fora instituída a providência sobre a Confecção e Organização do Código Civil do Império através do Decreto nº 2318 de 22 de dezembro, segundo a qual o juízo

⁶¹⁷ Disso é exemplo a Resolução nº 125/2010 que instituiu a Política Judiciária Nacional de tratamento adequado dos conflitos com o propósito de determinar a criação de Centros Judiciários de Solução de Conflitos e Cidadania, regulamentar as regras de capacitação de conciliadores e mediadores, construir bancos de dados com informações sobre os serviços de resolução consensual de litígios e criar o Portal da Conciliação, no site do Conselho Nacional de Justiça.

⁶¹⁸ Segundo o artigo 411 deste Decreto, o juízo arbitral ou é voluntário ou necessário. É voluntário quando é instituído por compromisso entre as partes. É necessário, por sua vez, nos casos dos artigos 245, 294, 348, 739, 783 e 846 do Código comercial, e em todos os mais, em esta forma de juízo é pelo mesmo código determinada. (*In* BRASIL. Decreto 737 de 25 de novembro de 1850. Determina a ordem do Juizo no Processo Commercial. CLBR, Imperador, Rio de Janeiro, 25 de novembro de 1850. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/Historicos/DIM/DIM737.htm>. Acesso em: 26 dez. 2015.) Cf. FARIA, Antônio Bento de. **Código Commercial Brasileiro** Anotado. Rio de Janeiro: Jacinto Ribeiro dos Santos edito, 1912, p 861.

arbitral será sempre voluntário, mediante o compromisso das partes, de forma que as partes podem estipular que o árbitro julgue por equidade, sem dependência das regras e formas de Direito, determinando, inclusive, que a sentença dos árbitros seja executada sem recurso algum⁶¹⁹. Assim sendo, a arbitragem obrigatória deixou de existir, havendo, pois, a possibilidade de escolha do meio para a solução de controvérsias.

A arbitragem é conceituada por Carlos Alberto Carmona como uma técnica para a solução de conflitos através da intervenção de uma ou mais pessoas que recebem seus poderes de uma convenção privada, decidindo com base nesta, sem que haja intervenção do Estado, sendo a decisão destinada a assumir eficácia de sentença judicial⁶²⁰. José Luíz Esquivél, por sua vez, afirma que a arbitragem corresponde a um meio de resolução de litígios fora dos quadros dos tribunais, no qual as partes em litígio submetem a questão à apreciação de terceiros, que atuam como verdadeiro tribunal, possuindo as suas decisões a natureza de sentença, com força de caso julgado⁶²¹.

Trata-se, portanto, de um método extrajudicial de heterocomposição, privado, convencional, de procedimento simplificado, sigiloso rápido e informal, com a participação de um terceiro dotado de poderes de instrução e de decisão, escolhido pelas partes, que colhe elementos do conflito apresentado e firma convicção através de uma decisão a ser imposta às partes. Dessa forma, distingue-se dos demais meios extrajudiciais anteriormente vistos em razão da forma e do grau da participação do terceiro no deslinde do conflito.

De fato, para além da simples condução das partes à solução consensual do litígio, o árbitro ou órgão arbitral é dotado de poderes para decidir o conflito de forma definitiva e imutável, por sentença arbitral. Esta decisão possui eficácia independente de homologação judicial e não poderá ser objeto de recurso no Poder Judiciário⁶²².

Por tais razões, a adoção de arbitragem deve ser precedida de um ajuste entre as partes por meio do qual se pactua, através da cláusula compromissória⁶²³, que eventuais

⁶¹⁹ TEIXEIRA DE FREITAS, 1875, p 275-276.

⁶²⁰ CARMONA, Carlos Alberto. **A arbitragem no processo civil brasileiro**. São Paulo: Malheiros Ed., 1993, p 19.

⁶²¹ ESQUIVÉL, 2004, p 75-76.

⁶²² VARGAS MERÇON-, Sarah. **Meios alternativos na resolução de conflitos de interesses transindividuais**. 2012. 186 f. Dissertação.(Mestrado). Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012, p 49.

⁶²³ Segundo o artigo 4º, da Lei 9307/1993, a cláusula compromissória é a convenção através da qual as partes em um contrato comprometem-se a submeter à arbitragem os litígios que possam vir a surgir, relativamente a tal contrato. Além disso, determina no parágrafo segundo que nos contratos de adesão, a cláusula compromissória só terá eficácia se o aderente tomar a iniciativa de instituir a arbitragem ou concordar, expressamente, com a sua instituição, desde que por escrito em documento anexo ou em negrito, com a assinatura ou visto especialmente para essa cláusula. (In BRASIL. Lei 9.307, de 23 de setembro de 1996. Dispõe sobre a arbitragem. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 24, set., 1996. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9307.htm>. Acesso em 24 jan 2016.)

controvérsias serão solucionadas por meio de arbitragem. No entanto, nada impede de o método ser adotado após a instalação da controvérsia, hipótese em que as partes adotarão o compromisso arbitral⁶²⁴.

Quanto à natureza jurídica da arbitragem, esta vem sendo analisada por quatro correntes: contratualista, jurisdicional, híbrida e parajurisdicional. A primeira corrente é defendida por Chiovenda⁶²⁵, para o qual a arbitragem é um instituto jurídico de natureza contratual, consubstanciado num negócio jurídico e uma manifestação da autonomia privada das partes no que diz respeito às suas relações jurídicas disponíveis. Essa corrente prevalecia antes da promulgação da Lei nº 9.307, de 23 de setembro de 1996, pois se fazia necessário que o laudo arbitral fosse homologado judicialmente para que este tivesse força de sentença.

Para a corrente que considera a arbitragem como jurisdicional, assim a consideram porque os árbitros se equiparam aos juízes. O fato implica que as decisões deste valham como verdadeiras sentenças, passíveis de recurso jurisdicional, desde que não transitadas em julgado e suscetíveis de constituírem título executivo. Neste sentido, afirma Carreira Alvim que não haveria dúvida: a arbitragem brasileira, por natureza e por definição tem indiscutível caráter jurisdicional, não cabendo mais, depois da Lei nº 9.307/96, falar-se em contratualidade, salvo no que concerne a sua origem por resultar da vontade das partes⁶²⁶.

Para os defensores da corrente híbrida, a arbitragem possui, ao mesmo tempo, natureza contratualista e judicialista, haja vista que o instituto fundamenta-se num contrato (a convenção de arbitragem), funcionando, ao revés, o juízo arbitral como verdadeiro tribunal, sendo, pois, uma alternativa aos tribunais da jurisdição pública para resolução de litígios entre as partes. Essa é a posição de Francesco Carnelutti, que afirma que a arbitragem corresponde à transição da solução contratual para a judicial do litígio⁶²⁷. Essa teoria, vale ressaltar, adapta-se ao que é defendido nas presentes linhas para fins de consideração da possibilidade de aplicação dos meios alternativos de solução de conflito na seara do Direito Tributário.

Por fim, observa-se a posição de Candido Rangel Dinamarco, para o qual a arbitragem possui natureza parajurisdicional, tendo em vista que o árbitro, embora não exerça as suas

⁶²⁴ Segundo o artigo 94º, da Lei 9307/1993, *o compromisso arbitral é a convenção através da qual as partes submetem um litígio à arbitragem de uma ou mais pessoas, podendo ser judicial ou extrajudicial.* (In BRASIL. Lei9.307, de 23 de setembro de 1996. Dispõe sobre a arbitragem. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 24, set., 1996. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9307.htm>. Acesso em 24 jan 2016.)

⁶²⁵ CHIOVENDA, Giuseppe. **Instituições de direito processual civil**. V.1. Tradução de Guimarães Menegale. São Paulo: Saraiva. 1969, p. 19-80

⁶²⁶ ALVIM, J. E. Carreira. **Comentários à lei de arbitragem**. Curitiba: Juruá, 2007, p. 41.

⁶²⁷ CARNELUTTI, 2004, p 281.

funções com escopo jurídico de atuar a vontade da lei, atua na convergência em torno do escopo social pacificador, aproximando a arbitragem da jurisdição estatal⁶²⁸.

Cabe ressaltar que, por expressa disposição legal, a arbitragem só pode ser pactuada por pessoas que tenham capacidade contratual e somente pode versar sobre litígios relativos a direitos patrimoniais disponíveis. Assim, há que se observarem dois aspectos: o objeto da arbitragem e a capacidade das partes de participarem da arbitragem.

Quanto ao objeto, os direitos patrimoniais disponíveis devem ser considerados na perspectiva da identificação primeiramente do que seria patrimônio. Este se conceitua, segundo De Plácido e Silva, no sentido jurídico, civil ou comercial ou mesmo no sentido do Direito Público, como o conjunto de bens, de direitos e obrigações, aplicáveis economicamente, isto é, em dinheiro, pertencente a uma pessoa, natural ou jurídica, e constituindo uma universalidade⁶²⁹. Dessa forma, os direitos patrimoniais são aqueles referentes a esse conjunto de bens, em relações jurídicas que se estabelecem entre sujeito, que os têm por objeto⁶³⁰. Quanto à característica da disponibilidade dos direitos, para Carreira Alvim⁶³¹, esta estaria relacionada à transigibilidade deles; ou seja, o conceito de direito disponível seria a sua transigibilidade, de forma que poderiam ser discutidos na arbitragem os direitos sobre os quais a lei permita a transação.

Quanto à capacidade para participar da arbitragem, podem participar os sujeitos que podem contratar, não podendo instaurar o processo arbitral aqueles que tenham apenas poderes de administração, bem como os incapazes⁶³². Dessa forma, observa-se a possibilidade de o Estado ter capacidade para participar da arbitragem: o Estado é sujeito de direito e pode contratar. Dessa forma, nos casos em que o Estado figura um compromisso sob os comandos do direito privado, é possível realizar a arbitragem, com exceção no que concerne a poderes de órgão estatal. Por outro lado, se a questão é de direito público e a lei especial, se há, é omissa quanto ao procedimento, tem de entender-se que se remeteu à lei processual comum⁶³³.

Historicamente, o Estado brasileiro já estabeleceu a arbitragem como forma de solução de conflito desde 1850 para os casos que envolvem a Administração Pública. Isto porque, segundo Selma Ferreira Lemes, os contratos administrativos celebrados entre a Administração

⁶²⁸ DINAMARCO, 2007, p. 38-39.

⁶²⁹ SILVA, 2004, p. 1040.

⁶³⁰ CRETELLA NETO, José. **Comentários à lei de arbitragem brasileira**. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 38-39.

⁶³¹ CARREIRA ALVIM, J. E. **Código de processo civil reformado**. 2ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1995, p. 137-138.

⁶³² CARMONA, 2006, p. 55.

⁶³³ MIRANDA, 2003, p. 363-364, t. XXVI.

e particulares acompanha as concessões de obras e serviços públicos desde a sua origem. Na atualidade, o ordenamento jurídico brasileiro possibilita a arbitragem como forma de resolução de questões relacionadas a contratos administrativos, sendo o caso da Lei Federal nº 8987/1995, que regula o regime de concessão e permissão, bem como o caso da Lei Federal nº 11.196/2005 em que se estipula a possibilidade de previsão de mecanismos privados para resolução de disputas decorrentes relacionadas ao contrato de concessão.

Assim, verifica-se que as alterações na atual Lei de Arbitragem ratificaram a possibilidade de arbitragem no âmbito da administração pública, desmistificando a sua impossibilidade em razão da vinculação ao princípio da Legalidade⁶³⁴, de forma que é possível o uso do referido meio para a solução de questões de Estado, ratificando o entendimento de que a arbitragem sempre fora admitida no ordenamento brasileiro e de que o Estado possui autonomia contratual⁶³⁵. Portanto, o princípio da indisponibilidade dos bens públicos, que vigora no sistema jurídico brasileiro, está sujeito a interpretações restritivas, aplicando-se a decisões estritamente vinculadas.

Cabe destacar que a evolução do referido tema da arbitragem no âmbito do direito administrativo é fruto do cruzamento entre duas linhas do referido ramo do Direito. De um lado, há a liberalização da arbitragem, com a afirmação de uma regra tendencial de favor *arbitrandum*, que se traduz na compreensão dos campos de inarbitralidade⁶³⁶, com naturais reflexos no próprio Direito Público em geral, e administrativo em particular. Do outro lado, no plano do Direito Administrativo em si, reconhece-se unanimemente o papel determinante que coube à transição de uma Administração Pública liberal, autoritária, elegendo o ato administrativo como forma principal da sua atuação face aos particulares, vendo os

⁶³⁴ Cabe ressaltar que autores como Selma M Ferreira Lemes (*In Arbitragem na administração pública*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p 91), Diogo de Figueiredo Moreira Neto (*In MOREIRA NETO*, Diogo de Figueiredo. Mutações do direito administrativo. 3ªed; São Paulo: Renovar, 2007, p 286-287) e Hely Lopes Meirelles (**Direito administrativo brasileiro**. 18ª ed. Atual. Por Eurico de Andrade Azevedo, Délcio Balestero Aleixo e Jose Emmanuel Burle Filho. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 246) eram firmes a posição de que o artigo 1º caput da Lei de Arbitragem satisfazia o suposto normativo do princípio da legalidade. Referidos juristas defendiam que o aludido dispositivo legal teria englobado a Administração Pública igualmente ao estatuir que as pessoas capazes de contratar poderiam valer-se da arbitragem, estando tal entendimento pautado nos princípios da razoabilidade, da proporcionalidade, da eficiência e da economicidade.

⁶³⁵ Conforme o artigo 1º da Lei 9307/1993, as pessoas capazes de contratar poderão valer-se da arbitragem para dirimir litígios relativos a direitos patrimoniais disponíveis, assim como determina, em seu parágrafo 1º que administração pública direta e indireta poderá utilizar-se da arbitragem para dirimir conflitos relativos a direitos patrimoniais disponíveis. (*In BRASIL*. Lei9.307, de 23 de setembro de 1996. Dispõe sobre a arbitragem. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 24, set., 1996. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9307.htm>. Acesso em 24 jan2016)

⁶³⁶ O termo arbitralidade se refere à possibilidade de uma específica controvérsia ser solucionada por meio do juízo arbitral. (*In MONTEIRO*, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo; MORAES E CASTRO, Leonardo Feitas de. Direito tributário e arbitragem: uma análise da possibilidade e dos óbices ao juízo arbitral em matéria tributária no Brasil. **Revista de Arbitragem e Mediação**. Ano 6. Nº 3. Out-dez/2009.p. 60 -87).

respectivos litígios subtraídos aos tribunais comuns e apreciados por órgãos da própria Administração para uma Administração que se coloca com maior intensidade ao lado dos particulares, chamando-os a participar do procedimento administrativo. É, pois, a conjugação da transversal liberalização da arbitragem como fenômeno de contratualização da atividade administrativa que explica a arbitralidade dos litígios com a Administração como parte⁶³⁷.

Quanto à forma, a arbitragem pode ser *ad hoc*, isto é, processada por árbitro livremente escolhido pelas partes, ou pode ser institucional, quando as partes elegem previamente uma câmara arbitral, onde será processada a arbitragem. Quanto à modalidade, pode ser de direito ou de equidade. A primeira modalidade se refere ao fato de que os árbitros decidem segundo a lei em sentido estrito, interpretando e aplicando as normas jurídicas, tal como realiza um magistrado⁶³⁸. Quanto à segunda modalidade, o árbitro abandona a norma posta e busca formular e aplicar uma regra particular e própria para aquele determinado caso, observando a própria consciência, princípios sociais e morais, atendendo as razões de conveniência, de oportunidade e de justiça concreta.

Pelas razões de tais diferenças, somente é possível aplicar a arbitragem na primeira modalidade aos casos em que se observa o regime de direito público, posto que se deve observar os princípios da Legalidade e da Impessoalidade. São estes obstáculos à equidade, inexistentes no âmbito do direito privado, admitindo-se ambas as modalidades neste caso.

Por fim, em relação aos seus efeitos, a sentença arbitral torna clara a relação jurídica incerta, põe fim à atividade arbitral, constitui título executivo, se condenatória e produz hipoteca judiciária⁶³⁹.

Dessa forma, desde o advento da Lei de Arbitragem, que alterou o regime jurídico que esta técnica recebia no Código de Processo Civil antigo, para conferir à cláusula compromissória eficácia para instituir o juízo arbitral independentemente da celebração e compromisso e dispensar a homologação do laudo arbitral proferido no Brasil, a arbitragem incorporou-se definitivamente à cultura brasileira, em especial à prática empresarial⁶⁴⁰. Além disso, vem sendo utilizada para outros fins que não da esfera do direito privado, como é o caso da inserção da cláusula compromissória nos contratos celebrados com entes públicos, pondo em cheque a questão da indisponibilidade dos bens e da supremacia do interesse público. Permite-se, então, a conclusão de que se no ramo do Direito Administrativo se

⁶³⁷ OLIVEIRA, 2007, p. 46.

⁶³⁸ ESQUIVÉL, 2004, p. 118.

⁶³⁹ Sobre seus efeitos, melhor os discrimina ALVIM, J. E. Carreira. **Comentários à lei de arbitragem**. Curitiba: Juruá, 2007, p. 64 e seguintes.

⁶⁴⁰ CARMONA, 1993, p. 22

admite a arbitragem, é evidente que há uma tendência a tornar cada vez mais extenso o âmbito de sua aplicação, invadindo as normas, inclusive, de um dos ramos mais próximos, como é caso do Direito Tributário.

4.3 O PARADIGMA DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA CONSENSUAL

A palavra paradigma possui origem grega, *paradeigma*, e significa modelo ou exemplo. Esse termo é utilizado e desenvolvido, principalmente quanto à concepção de crise e mudança de paradigma por Thomas Kuhn⁶⁴¹. Segundo este autor, a história demonstra a emergência de determinadas formas de se conceber a ciência e a realização científica, que se afirmam como paradigmas por um dado período de tempo. Tais paradigmas definem o objeto dos trabalhos científicos, as questões a serem admissíveis, como as perguntas são elaboradas e como as respostas serão interpretadas. Em outras palavras, os paradigmas definem os contornos de um modelo científico e delimitam a lógica que permitirá o seu aprimoramento e a obtenção de respostas a questões problemáticas, subtraindo determinados pressupostos à dúvidas, cuja legitimidade é simplesmente aceita como premissa.

No entanto, algumas perguntas podem não ser respondidas de forma satisfatória ou recebem respostas anômalas dentro de um modelo. A sucessão de anomalias e questões não respondidas pode conduzir a uma crise do paradigma vigente, de forma que surgem teorias revolucionárias, propondo a substituição do objeto e da forma como as perguntas devem ser feitas – propõe-se a revisão das premissas do modelo científico adotado. Se, então, o paradigma desafiante logra a solidificar-se, as perguntas e objetos do antigo são abandonados, passando-se a uma nova concepção do que seja fazer ciência, mudando-se, assim, o paradigma. No mesmo sentido de Thomas Kuhn, encontra-se Karl Popper, para o qual, através do método dedutivo lógico, por meio da consideração de uma premissa e sua posterior refutação por meio de soluções outras para um determinado problema. Ou seja, sempre haverá refutação da teoria, premissas e paradigmas que prevalecem, para que estas se solidifiquem ou os cientistas encontrem outras que melhor respondem os novos questionamentos⁶⁴².

⁶⁴¹ KUHN, Tomas. **A estrutura das revoluções científicas** (tradução de Beatriz Vianna Boeira e Nelson Boeira). São Paulo: Perspectiva, 2005.

⁶⁴² POPPER, Karl. **A lógica das ciências sociais**. [trad] Estevão de R. Martins, Apio Cláudio Muniz A. Filho e Vilma de Oliveira Moraes e Silva. Brasília: Editora UNB e RJ: Edições Tempo e Espaço, 1978. Observa-se que tanto Karl Popper como Tomas Kuhn se baseiam nos pilares da teoria de Hegel, para quem a dialética se movimenta da seguinte forma: primeiro existe a tese, que é a ideia, gerando uma antítese, que se contrapõe à tese, surgindo assim a síntese, que é a superação das anteriores. (*In* HEGEL, G. W. F. **Fenomenologia do Espírito**. Petrópolis: Ed. Vozes, 2003).

Cabe ressaltar que a tese de Kuhn será utilizada neste trabalho com fins de inspirar a noção de paradigma na seara jurídica e as mudanças pelas quais passam o modelo jurídico. Ou seja, o discurso jurídico elege determinadas premissas teóricas que são temporariamente subtraídas à dúvida e cuja legitimidade decorre de sua aceitação ampla pela comunidade jurídica. Tais premissas se convergem em verdadeiros paradigmas da ciência do direito, sob os quais todo um conjunto de teorias é erigido para explicar ou solucionar questões emergentes de sua adoção. Dessa forma, durante a vigência de um paradigma, a ciência do direito é concebida a partir de determinadas premissas ou pontos de partidas, que servem como postulados explicativos de todo o sistema. No entanto, quando se observa o acúmulo de anomalias não solucionadas dentro do paradigma, surgem teorias que põem em questionamento a sua legitimidade e propõem novas formas de conceber o objeto e a própria metodologia de trabalho da ciência jurídica, identificando-se a crise de paradigmas na seara jurídica⁶⁴³.

Essa crise de paradigmas atinge a Administração Pública: há um descrédito nas antigas premissas teóricas do Estado Liberal e Estado Social e emergência de novas ligadas ao Estado Democrático de Direito. A consolidação de novos paradigmas depende, todavia, do seu grau de plausibilidade e de sua capacidade de gerar consensos, com alguma pretensão de estabilidade, no seio da comunidade científica.

Ao se tratar da Administração Pública, há que se observar que a expressão se relaciona com a atividade vinculada a uma finalidade ou a um interesse que o administrador deve satisfazer. Segundo Di Pietro, a referida expressão possui dois sentidos: o subjetivo e o objetivo. No primeiro, compreendem-se as pessoas jurídicas, órgãos públicos e agentes públicos, enquanto no segundo sentido designa-se a natureza da atividade exercida pelos referidos entes, sendo, assim, a própria função administrativa que incumbe ao Poder Executivo⁶⁴⁴. A mudança de paradigma, portanto, perpassa pelos dois sentidos. Assim, o texto constitucional passa a vincular a Administração Pública, assim como a definição de interesse público deixa de ser de inteiro arbítrio do administrador, passando a depender de juízos de ponderação proporcional entre os direitos e garantias fundamentais e outros valores e interesses metaindividuais constitucionalmente consagrados. A discricionariedade passa a adotar procedimentos técnicos e jurídicos para fins de legitimação da decisão da administração, de forma que se forma um sistema de graus de vinculação à juridicidade. Por

⁶⁴³ BINENBOJM, Gustavo. **Uma teoria do direito administrativo**: direitos fundamentais, democracia e constitucionalização. 3ª ed. Revista e atualizada. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p 28-29.

⁶⁴⁴ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 26ª ed, São Paulo: Atlas, 2013, p.50.

fim, a noção de um Poder Executivo unitário cede espaço a um número de autoridades administrativas independentes, consubstanciando-se em agências reguladoras independentes⁶⁴⁵.

O Estado tem passado por diversas alterações no que se refere à sua estrutura e modelo, vigorando atualmente na maioria dos países ocidentais o Estado Democrático de Direito, acompanhando a Administração Pública as novas nuances desse paradigma. O velho dogma absolutista da verticalidade das relações entre o soberano e seus súditos serviria para justificar, sob o manto da supremacia do interesse público sobre os interesses dos particulares, a quebra da isonomia. Esse estatuto especial da Fazenda Pública vigorou até o século XXI.

O Estado era abstencionista, mas foi impelido a mudar sua postura pelo fato de que, atuando em conformidade com a lei, no sentido de não interferir nas relações individuais, não mais se mostrava apto a atender as necessidades de uma sociedade que clamava a atuação positiva do Estado. Ao longo do século XX, fatores sociais, ambientais, econômicos e individuais impediam que o indivíduo se realizasse como sujeito autônomo e usufruísse de sua dignidade. Isso exigia a implantação e o desenvolvimento de serviços públicos e de atividades empresariais desenvolvidas a partir de investimentos estatais⁶⁴⁶.

Reconhece-se, assim, que a realização dos direitos fundamentais exigia apenas um Estado de Direito caracterizado pela ausência de atuação em face dos problemas e da realidade econômica. A finalidade deixa de ser apenas limitar o poder estatal. Passou o Estado a ser um instrumento de promoção do desenvolvimento econômico e social, prestador de serviços, por meio da criação de órgãos públicos e da descentralização administrativa, o que determinou o início de uma série de novas responsabilidades pertinentes ao Direito Administrativo, contribuindo para a firmação do Estado do Bem Estar e corroborando para conformar a figura do Estado intervencionista. Segundo Leonardo Motta, o princípio dominante passou a ser o da finalidade, por meio da qual procurava aplicar, da melhor forma, os recursos públicos na prestação de serviços à coletividade⁶⁴⁷.

As normas que regem o direito administrativo nasceram sob o signo do Estado de Direito, para solucionar conflitos entre autoridade (poder) e liberdade (direitos individuais), experimentando um processo de descolamento do direito constitucional. A própria descontinuidade das constituições, em contraste com a continuidade da burocracia, contribuiu

⁶⁴⁵ BINENBOJM, 2014, p. 25-26.

⁶⁴⁶ JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. 10ª ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014, p. 101.

⁶⁴⁷ ESPÍRITO SANTO, Leonardo Motta. Direito Administrativo. In: MOTTA, Carlos Pinto Coelho. **Curso prático de Direito Administrativo**. 2. Ed. Rev. Atual. Ampl. Belo Horizonte: Del Rey, 2004, p. 146.

para que esse direito se nutrisse de categorias próprias, institutos, princípios e regras próprios, mantendo-se de certa forma alheio às sucessivas mutações constitucionais, como é o caso da noção de interesse público. Da mesma forma ocorria com a discricionariedade administrativa, sendo esta definida como uma margem de liberdade decisória dos gestores públicos, sem qualquer remissão ou alusão aos princípios e regras constitucionais – representando um movimento contraditório em relação à legalidade e a subsunção à lei da Administração Pública⁶⁴⁸.

No entanto, no atual contexto juspolítico predomina a modalidade de Estado Democrático de Direito, ordenando a dupla submissão do Estado: à vontade do povo e à vontade da lei, estando adstrita à finalidade de realizar o interesse público⁶⁴⁹. Além disso, há que se considerar que houve um movimento de constitucionalização do Direito Administrativo no final do século XX, na Europa, que desencadeou a superação de diversos paradigmas da disciplina, de forma que a Administração Pública passou a se pautar na efetivação dos princípios e garantias individuais, satisfazendo o interesse público também⁶⁵⁰. Ao considerar a nova dogmática administrativa, agora constitucionalizada, é inevitável o enfrentamento dos paradigmas da clássica dogmática administrativa.

As principais tendências do direito administrativo já se percebem com o alargamento do princípio da legalidade, de forma que se abrange não só a lei, mas também princípios e valores, bem como se observa a democracia participativa, o movimento de agencificação, a aplicação do princípio da subsidiariedade, a substituição do quadro de servidores públicos por terceirizados. A doutrina inovadora observa que não apenas se deve atentar para a proteção do interesse econômico, mas também para a consecução e manutenção de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, em que todos os interesses dos diversos setores sociais são protegidos⁶⁵¹.

Os paradigmas clássicos do direito administrativo que se perpetuaram no Brasil atualmente se encontram em questionamento. A supremacia do interesse público sobre o interesse privado, o agir da Administração Pública subsumido à lei apenas, a intangibilidade do mérito dos atos administrativos e a ideia de um Poder Executivo único e hierarquizado verticalmente são postos em tela com a adoção da constitucionalização do direito administrativo e do sistema de direitos fundamentais e do sistema democrático. Tais vetores

⁶⁴⁸ BINENBOJM, 2014, p. 19.

⁶⁴⁹ MOREIRA NETO, 2007, p 46.

⁶⁵⁰ BARROSO, Luís Roberto. Neoconstitucionalismo: o triunfo tardio do Direito Constitucional no Brasil.

Revista da EMERJ, Rio de Janeiro, v. 9, n. 33, 2006, p 69-70.

⁶⁵¹ DI PIETRO, Maria Sylvania Zanella. **Direito administrativo**. 26ª ed, São Paulo: Atlas, 2013, p.27.

convergem no princípio da dignidade da pessoa humana e, ao se situarem acima e para além da lei, vincularem juridicamente o conceito de interesse público, estabelecerem balizas principiológicas para o exercício legítimo da discricionariedade administrativa e admirem um espaço próprio para as autoridades administrativas independentes no esquema de separação de poderes e na lógica do regime democrático, fazem ruir o paradigma em crise da Administração Pública.

Assim, o Estado Democrático de Direito pretende vincular a lei aos ideais de justiça, ou seja, submeter o Estado não apenas à lei em sentido puramente formal, mas ao direito, abrangendo todos os valores inseridos expressa ou implicitamente na Constituição Federal de 1988. Isto se observa ao se analisar o preâmbulo do texto constitucional, rico na menção de valores como segurança, bem-estar, desenvolvimento, igualdade e justiça, além de estarem previstos, em outros dispositivos esparsos, inúmeros princípios e valores, como os da dignidade pessoa humana, os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa, o da erradicação da pobreza, o da prevalência dos direitos humanos, o da moralidade, publicidade, impessoalidade, economicidade, dentre outros.

O paradigma tradicional de que o Administrador está adstrito ao princípio da legalidade estrita, entendida esta como obediência à lei formal, emanada do Poder Legislativo, dá vez ao princípio da juridicidade, que é a vinculação ao Direito como um todo, a começar pela Constituição Federal⁶⁵². Em outras palavras, haveria a mitigação do princípio da Legalidade, havendo atividades administrativas exigíveis independentemente de previsão legal, de forma que os administradores devem prestar mero acatamento às normas contidas em regras, tendo que não cumpri-las quando manifestamente violadoras dos princípios⁶⁵³.

A Administração Pública, portanto, deve se subordinar não apenas à lei formal e de forma literal. Deve haver o respeito à legalidade, todavia encartada no plexo de características e ponderações que a qualificam como sistematicamente justificável, com contornos mais abrangentes, atribuindo como parâmetro de atuação da Administração também os princípios constitucionais e as exegeses ampliativas dos direitos fundamentais consagradas pela doutrina e jurisprudência⁶⁵⁴. Em outros termos, com base no fenômeno da constitucionalização do direito administrativo o agir administrativo passa a vincular se não somente à lei, mas a um

⁶⁵² Desde 1999, a Lei Federal nº. 9.784 prescreve no art. 2º, parágrafo único, inciso I, que a Administração Pública deve atuar conforme a lei e o Direito. (*In* BRASIL. Lei 9.784, de 29 de janeiro de 1999. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 01, fev., 1999. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9784.htm>. Acesso em 24 jan 2016.)

⁶⁵³ FREITAS, 2004, p 28-29.

⁶⁵⁴ FIORENZA, 2010.

ordenamento jurídico, doutrinariamente chamado de princípio da juridicidade administrativa. Ademais, a Administração passa a ser cidadã, procurando resgatar as duas antigas aspirações liberais contidas ao longo do tempo: a impessoalidade e a eficiência⁶⁵⁵.

Convém identificar o fortalecimento da democracia participativa, com a previsão de inúmeros instrumentos de participação do cidadão no controle e na gestão de atividades da Administração Pública, no processo político, econômico, social e cultural. Essa ideia está incorporada na Constituição Federal de 1988 não só pela introdução da fórmula do Estado Democrático de Direito, mas também pela previsão de diversos instrumentos de participação, sendo fortalecida pela introdução do artigo 37, §3º da Constituição Federal de 1988⁶⁵⁶ ao prever lei que discipline as formas de participação do usuário na administração direta e indireta. Em razão dessa participação, ocorreu a procedimentalização do direito administrativo, exigindo-se a observância do devido processo legal, da proteção aos direitos individuais, da ampla defesa, do contraditório, a publicidade.

Sobre a discricionariedade administrativa, esta não permaneceu estática. No Estado Liberal de Direito, a legalidade somente se aplicava a uma esfera restrita de atuação administrativa, no que dissesse respeito às restrições aos direitos individuais, sendo a Administração Pública livre para atuar no resto. Com o Estado Social de Direito, houve outorga de novas funções na área social e econômica ao Poder Executivo e, paralelamente, com a atribuição de competência normativa, envolvendo a possibilidade de editar normas com força de lei. Com o Estado Democrático de Direito, a legalidade passou a significar a sujeição ao Direito, assim como houve ampliação da função normativa da Administração Pública por meio das agências reguladoras.

Além dessas mudanças, encontra-se a reação ao princípio da supremacia do interesse público. Alega-se a inviabilidade de falar em supremacia do interesse público sobre o particular, diante da existência dos direitos fundamentais constitucionalmente garantidos. Dessa forma, fala-se em indeterminação do conceito, assim como em ponderação de interesses para substituir a ideia da supremacia do interesse público. Segundo Di Pietro, a

⁶⁵⁵ MOREIRA NETO, 2007, p 127.

⁶⁵⁶ *In verbis*: § 3º A lei disciplinará as formas de participação do usuário na administração pública direta e indireta, regulando especialmente:

I - as reclamações relativas à prestação dos serviços públicos em geral, asseguradas a manutenção de serviços de atendimento ao usuário e a avaliação periódica, externa e interna, da qualidade dos serviços;

II - o acesso dos usuários a registros administrativos e a informações sobre atos de governo, observado o disposto no art. 5º, X e XXXIII;

*III - a disciplina da representação contra o exercício negligente ou abusivo de cargo, emprego ou função na administração pública. (In. BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988)*

defesa do interesse público corresponde ao próprio fim do Estado, posto que este tem que defender os interesses da coletividade, atuando no sentido de favorecer o bem-estar social⁶⁵⁷. Em outras palavras, o princípio da supremacia do interesse público tem que ser aplicado em consonância com os princípios todos que informam o direito administrativo e outro consagrados no ordenamento jurídico. Além disso, também visa proteger os vários interesses das diversas camadas sociais, como os direitos econômicos e sociais, de forma que a Administração Pública possui prerrogativas que lhe garantem uma autoridade necessária para a consecução do interesse público, ao mesmo tempo que tem que observar os direitos fundamentais para evitar os abusos de poder⁶⁵⁸.

Ressalta-se que não há uma preocupação em relação dicotomia do público e privado ou coletivo e individual para se conceber em que medida haveria uma cedência recíproca num Estado Democrático de Direito. Não há como se justificar a supremacia do interesse público sobre o privado diante de um sistema de direitos fundamentais instituídos pela Constituição e estrutura pluralista e maleável dos princípios constitucionais, de forma que se impõe à Administração Pública ponderar os interesses em jogo em cada caso concreto, buscando a sua concretização num grau máximo de otimização, guiada pelo princípio da proporcionalidade e padrões visitados nos diplomas normativos ordinários. Por tais motivos, as relações de prevalência entre interesses privados e interesses públicos não comportam determinação a priori e em caráter abstrato, senão que devem ser buscadas no sistema constitucional e nas leis constitucionais, dentro do jogo de ponderações proporcionais envolvendo direitos fundamentais e metas coletivas da sociedade⁶⁵⁹.

Atualmente, percebe-se que o consensualismo na esfera pública tem ganhado espaço diante do ato meramente vinculado e legal, resquícios do Estado de Direito. Nesse sentido, a busca de novas formas de solução de conflitos, em contraposição aos tradicionais antagonismo e autoritarismo do Direito Administrativo, faz-se necessária, inaugurando uma nova era de relacionamento entre a Administração Pública e os cidadãos. A legitimidade do ato administrativo não passa pelo crivo do respeito apenas à lei, mas também da participação do cidadão:

⁶⁵⁷ DI PIETRO, 2013, p. 37.

⁶⁵⁸ DI PIETRO, 2013, p. 38.

⁶⁵⁹ BINENBOJM, 2014, p. 38. No mesmo sentido, Cf. BINENBOJM, Gustavo. Temas de direito administrativo e constitucional: artigos e pareceres. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 87. Sobre o tema, Marçal Justen Filho alerta que a supremacia dos direitos fundamentais não produz a prevalência do individualismo, ainda que acarrete o reconhecimento da proteção ao indivíduo e seus interesses. A promoção objetiva dos direitos fundamentais pode conduzir a limitações aos interesses individuais, mas deve ser uma restrição norteadas pela proporcionalidade e promovida de acordo com processos democráticos. (In JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. 10ª ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014, p. 97

A legitimidade e a validade dos atos estatais não dependem da participação efetiva e real de cada cidadão. Mas somente haverá legitimidade e a validade quando a disciplina jurídica não excluir essa participação. A validade dos atos estatais pressupõe um sistema jurídico que propicie a participação do cidadão na formação da vontade do Estado. O cidadão não é um súdito, um inferior, um servo do Estado. Os governantes e os governados encontra-se em posição de igualdade, ainda que haja competência dos primeiros de tomarem decisões vinculantes para todos. A competência decisória atribuída aos agentes estatais não se funda na posição de supremacia ou superioridade deles em face dos governados⁶⁶⁰.

Nessa transição de um modelo de gestão pública autoritário para um modelo de gestão pública aberta e democrático, a atividade administrativa necessita se utilizar da técnica da ponderação dos interesses em conflito, bem como dos meios alternativos de solução de conflitos de tal forma a buscar o equilíbrio das relações jurídicas⁶⁶¹. Recursos necessários até mesmo para os casos de demandas repetitivas no Poder Judiciário, evitando-se litigar indefinidamente até a última instância recursal quando já se antevê que não lhe será favorável o resultado. Nesse sentido, a Administração consensual passa a ser a de compor conflitos envolvendo interesses estatais e interesses privados, definitivamente incluindo os cidadãos no processo de determinação e densificação do interesse público⁶⁶².

Para a institucionalização desse novo paradigma da Administração Consensual, há que se vencerem os institutos clássicos do regime jurídico administrativo apontados acima, posto que careçam de uma interpretação construtiva que permita o restabelecimento do equilíbrio de forma consensual, conferindo o devido respeito e reconhecimento da importância da colaboração do particular na persecução do interesse público da coletividade. Tal cenário é importante para que o administrador público fique ciente dos riscos de não negociar e buscar uma solução que vise otimizar a realização do interesse público no caso concreto, situação que pode implicar sua responsabilização pelos eventuais prejuízos causados aos cofres públicos.

Segundo Juarez Freitas, em razão dessas modificações, o Direito Administrativo está deixando de ser monológico para se tornar dialógico e aberto, menos unilateral ou impositivo, de modo a viabilizar, por exemplo, fórmulas de transação, conciliação e acordos preliminares à edição de atos administrativos⁶⁶³. Propugna-se, portanto, que o Direito Administrativo contemporâneo deve perseguir novas formas de legitimação da ação administrativa na

⁶⁶⁰ JUSTEN FILHO, 2014, p. 103.

⁶⁶¹ SCHREIBER, 2014, p.1.

⁶⁶² SCHREIBER, 2014, p. 2.

⁶⁶³ FREITAS, 2004, p. 25-26.

persecução do interesse público, inspirado na flexibilidade, na colaboração, na cooperação e, sobretudo, na confiança e ponderação entre os diversos interesses envolvidos, com o conseqüente afastamento na crença de que a coerção deva preponderar nas relações administrativas⁶⁶⁴.

Insta destacar que no tocante às relações entre administração e cidadão, as garantias atribuídas às pessoas igualmente passam a assumir maior importância que as prerrogativas do Poder Público. É assim que o regime jurídico administrativo regido pelo texto constitucional, ao reger as relações administração - cidadão, não mais encontra legitimidade de atuação sob a luz do princípio da autoridade para se valer da perspectiva vertical, autoritária e unilateral fundados em conceitos indeterminados, tais como, bem comum, interesse público, interesse coletivo. Na relação jurídica administrativa concreta, subordinada ao regime jurídico administrativo constitucionalizado, é a ponderação de princípios, bens e valores constitucionais que deverá nortear a resolução de eventuais conflitos entre administração e cidadão⁶⁶⁵.

Com efeito, deseja-se uma nova interação entre o cidadão e Administração, pelo aperfeiçoamento do canal de diálogo, notadamente daquele voltado à tomada de decisão, de tal forma a tornar informações mais acessíveis e transparentes. Não há dúvidas de que ao propiciar maior estabilidade nas relações entre Estado e Sociedade conferir-se-á maior legitimidade à ação estatal. Para tanto, se faz imprescindível revisar categorias à luz das transformações paradigmáticas que conduzem ao controle mais dialógico, democrático e conciliatório, menos unilateral e preso à legalidade estrita, visto que o efeito da moderna concepção do Estado Sociedade se traduz não mais na rigorosa separação do Estado e do cidadão, mas em recíproca coordenação, como incentivo ao espírito de colaboração e de pacífica coexistência e participação⁶⁶⁶.

A Administração Pública não é um valor em si mesmo e o núcleo do Direito Administrativo não é o poder, mas a realização dos direitos fundamentais. A atividade administrativa deve ser pautada pelo respeito à democracia e aos direitos fundamentais, buscando realizá-los por meio de abstenções, restrições ou prestações positivas, bem como a consecução de objetivos de interesses difusos ou coletivos. Deve-se pautar na melhoria das relações entre Administração e os particulares e incluindo a necessária horizontalidade no

⁶⁶⁴ MOREIRA NETO, 2007, p 128.

⁶⁶⁵ SCHREIBER, 2014, p. 10.

⁶⁶⁶ FREITAS, 2004, p. 17.

trato das relações entre ambos os sujeitos⁶⁶⁷, de forma que a tutela do interesse público possa ser compartilhada com a sociedade, sua real titular⁶⁶⁸.

Sobre a legitimidade da atuação estatal de forma consensual nesse novo paradigma da Administração Pública, Baptista Machado⁶⁶⁹ elucida que o consenso entre os representantes do Estado e os cidadãos, vem a representar uma segunda via de legitimação para a atuação estatal, traduzindo-se numa espécie de interpenetração do Estado com a sociedade. No mesmo sentido, Almiro do Couto e Silva⁶⁷⁰ considera que o fenômeno relativamente recente nas relações entre o Estado e os indivíduos na realização de fins de interesse público tem sido a busca de decisões administrativas por meios consensuais, introduzindo um conceito de administração consensual ou *soft administration*. Tais expressões refletem formas de democracia participativa, em que o Poder Público, ao invés de decidir unilateralmente, utilizando-se desde logo do ato administrativo, procura ou atrai os indivíduos para o debate de questões de interesse comum, as quais deverão ser solvidas mediante acordo. Ademais, conclui que por vezes esse acordo é estabelecido informalmente, antes de o Poder Público exarar ato administrativo. Então, o que aparece, juridicamente, é apenas o ato administrativo e não a solução consensual que ficou atrás dele e escondida por ele.

Além disso, elenca Roland Pennock⁶⁷¹ razões da necessidade de consensualização com o fito de elevar a legitimidade das democracias contemporâneas: i) a eficiência (aprimoramento da governança); ii) a legalidade (limitação do poder institucional); iii) a justiça (congregação de interesses nas decisões governamentais); iv) a legitimidade (ideal aristotélico de sabedoria coletiva); v) o civismo (incutir nos indivíduos responsabilidades pelas suas ações políticas); e vi) a ordem (tornar o produto governamental mais aceitável, reduzindo o risco de descontentamento geral). Dessa forma, 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 indivíduos⁶⁷².

É cediço que ao longo da história na Administração Pública brasileira, o administrador exerceu suas prerrogativas, por longo período, de modo hegemônico e verticalizado, em seu

⁶⁶⁷ JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de direito administrativo**. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 46-47.

⁶⁶⁸ BACELLAR FILHO, Romeu Felipe. **Direito administrativo e o novo código civil**. Belo Horizonte: Fórum, 2007, p 46.

⁶⁶⁹ MACHADO, João Baptista. **Participação e descentralização**. Democratização e neutralidade na Constituição de 76. Coimbra: Almedina, 1982, p 46.

⁶⁷⁰ COUTO E SILVA, Almiro do. Os indivíduos e o Estado na realização de tarefas públicas. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 209, p. 43-70, jul./set. 1997, p 64-65.

⁶⁷¹ PENNOCK, Roland. **DemocratialPoliticalTheory**. New Jersey: Princeton University Press, 1979, p.261

⁶⁷² MEDAUAR, Odete. **O direito administrativo em evolução**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p 261.

relacionamento com os particulares, acobertado pelo manto incontestável da supremacia do interesse público sobre o particular, arrogando-se o privilégio de surpreender a boa-fé daqueles que confiam em suas palavras ou nas suas promessas. Tal posicionamento refletia uma perspectiva unidimensional Estado súdito, no qual o indivíduo não era possuidor de direitos em frente ao Estado, mas unicamente de Direitos para com o Estado. Concepção que pretende a superação a partir do novo texto constitucional pela perspectiva bidimensional Estado cidadão que proclama direitos e deveres tanto para o Estado quanto para o cidadão⁶⁷³.

A orientação constitucional que se extrai, portanto, da análise dos princípios fundamentais contidos no Título I e da leitura do preâmbulo, é no sentido de que a sociedade brasileira pretende reduzir os litígios, alcançando uma situação de pacificação social que permita a construção de uma sociedade plural, harmônica, livre, justa, solidária, em que seja possível o desenvolvimento nacional e a realização do bem de todos. E a redução de litígios por certo envolve os litígios entre os integrantes do Estado e destes contra o Estado, na medida em que dizem respeito diretamente à vida das pessoas. Assim, pode-se concluir que a litigiosidade é antagônica à finalidade e aos princípios da República do Brasil, na medida em que não contribui para uma sociedade fraterna e fundada na harmonia social⁶⁷⁴.

Pode-se dizer que as novas diretrizes do Direito Administrativo brasileiro na atualidade se baseiam no sentido de ampliar as possibilidades de transação por parte da Administração, impondo ao agente público a obrigação de motivar uma solução pacífica para os conflitos com os cidadãos. Para a resolução de controvérsias, a Administração Pública democrática é conduzida a adotar formas mais dinâmicas em sua relação com o cidadão, com vistas a conciliar e equilibrar os interesses do particular e da Administração para a consecução das atividades fins do Estado. Almeja-se uma nova interação entre o cidadão e a Administração, por meio do aperfeiçoamento do canal de diálogo e transações múltiplas das partes, de tal forma a propiciar maior estabilidade nas relações entre Estado e Sociedade e pôr fim a litígios que, em regra, arrastam-se por anos até o pronunciamento do Poder Judiciário ou até mesmo nessa seara. Daí a importância da transação à luz desse novo paradigma⁶⁷⁵.

A busca pelo consenso representa um novo método de governar ou administrar que fomenta uma maior integração das forças sociais com vistas à estabilidade social e política, eliminando a má vontade e resistência que costumam acompanhar as intervenções agressivas

⁶⁷³ OLIVEIRA, Gustavo Justino de. Administração pública democrática e efetivação dos direitos fundamentais. In: CLÈVE, Clèmerson Merlin; SARLET, Ingo Wolfgang; PAGLIARINI, Alexandre Cotinho. (coords.) **Direitos humanos e democracia**. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 401-427.

⁶⁷⁴ SCHREIBER, 2014, p. 34.

⁶⁷⁵ SCHREIBER, 2014, p. 37.

da Administração. Cabe ressaltar que não existe regra jurídica expressa que proíba a adoção do acordo (judicial ou extrajudicial) por parte da Administração Pública⁶⁷⁶. Ao contrário, é possível identificar exemplos marcantes de previsão legislativa aceitando a solução consensual nos processos envolvendo o Poder Público, como é o caso da previsão da utilização da arbitragem por autoridade ou órgão público.

Segundo Gustavo Justino, a expansão do consensualismo para considerável parcela das atividades perpetradas pela Administração provoca uma mudança de eixo do Direito Administrativo, que passa a ser orientado pela lógica da autoridade continuamente permeada e temperada pela lógica do consenso⁶⁷⁷. Nesse cenário de transição, o Direito Administrativo do Estado Democrático de Direito demanda soluções consensuais, acordos, cooperação, parcerias entre a Administração e os particulares, ou entre órgãos e entidades públicas, sofre o influxo de nova dogmática, acendendo a discussão desses novos modos de atuação administrativa. A evolução talvez não seja linear, nem unânime, porém se constitui uma tendência contínua nos demais ramos do Direito Público, que só verá o seu termo, com um novo cuidado com o direito dos administrados⁶⁷⁸.

Mas não só o consenso como novo paradigma acompanha a Administração Pública. Observa-se que há diversas transações econômicas e financeiras que ocorrem fora do país, realizadas por brasileiros e estrangeiros, mas que são reguladas pelas leis brasileiras. É o caso da consideração da base universal do imposto de renda que considera as rendas e os proventos adquiridos por brasileiros em território de outro país e os adquiridos por estrangeiros no território brasileiro. Em outras palavras, as fronteiras dos países não mais estão evidenciando qual a legislação a ser considerada para fins de regulamentação de um fato ou ato jurídico.

Segundo Jean-Marie Guéhenno⁶⁷⁹, a nação se observa diante dos agrupamentos humanos que se unem diante da memória daquilo que eles já foram, não servindo mais o território para evidenciar e definir tal conceito. Isto porque se identificam diversos fenômenos econômicos, que trazem à baila a modernidade econômica e tecnológica, afinal, a agricultura e a indústria representam segmentos decrescentes da atividade econômica dos países, em razão da migração das próprias indústrias, do capital e das pessoas. Assim, desvaloriza-se o espaço, o território, e revaloriza-se o homem. O autor questiona diante da nova realidade qual

⁶⁷⁶ SUNDFELD, CÂMARA, 2010, p. 2.

⁶⁷⁷ OLIVEIRA, Gustavo Justino de. A arbitragem e as parcerias públicoprivadas. In: SUNDFELD, Carlos Ari. (org.) **Parcerias público privadas**. São Paulo: Malheiros, 2005, p 569.

⁶⁷⁸ SCHWANKA, Cristiane. **Administração Pública consensual**: a transação como método alternativo de solução de conflitos nos contratos administrativos. 2009. 170f. Dissertação (Mestrado) – Faculdades Integradas do Brasil – UniBrasil, Curitiba, 2009.p. 94.

⁶⁷⁹ GUEHENNO, Jean-Marie. **O fim da democracia**. [trad.] Howard Johnson e Amaury Temporal. Rio de Janeiro: Bertrand Brasil, 1994, p. 19-22.

seria a nova ordem política, quais regras deverão ser adotadas pela Administração Pública para fins, inclusive, de exercício do poder de tributar.

Guéhenno apresenta as mudanças que devem ocorrer no âmbito do exercício do poder de tributar, haja vista que a própria delimitação do território o fundamentava, posto que a ideia de Estado se pautava justamente na realização do contrato social de um grupo num determinado espaço, para fins de fornecimento à autoridade pública a legitimidade através da parcela do poder de cada um dos indivíduos. Essa lógica vem sendo questionada, haja vista que as pessoas se deslocam para escaparem da alta carga tributária, assim como o desejo de atrair capital estrangeiro dificulta o capital nacional e, por fim, as multinacionais impedem que se observe a definição do local da agregação do valor, considerando as incertezas no que tange os preços usados para transações internas nessas empresas. Conclui o autor que

a partir do momento e que não existe mais necessidade territorial, em que o local da residência e do investimento não são mais um dado mais sim uma escolha, em que o valor agregado se forma de maneira tão abstrata que a designação exata do local da sua criação torna-se impossível, os impostos não dependem mais de uma decisão soberana⁶⁸⁰.

Em outras palavras, o Estado nacional está em concorrência com o mundo inteiro, não podendo mais exigir mais impostos do que seus concorrentes⁶⁸¹. Certo que ainda há enormes áreas de atividade econômica que não foram liberadas dos aspectos relacionados ao território, de forma que o Estado mantém todo o poder para cobrar impostos sobre bens imobiliários ou sobre salários vinculados a uma fábrica. No entanto, a partir do momento em que pretende criar impostos sobre as novas formas de operações financeiras e econômicas da atualidade, o Estado se vê obrigado a respeitar um novo cerceamento do seu poder de tributar: a concorrência com os demais países quanto ao oferecimento de condições melhores para os investimentos de capital, levando à relativização da sua soberania⁶⁸². Ou seja, a soberania é o

⁶⁸⁰ GUEHENNO, 1994, p. 23-24.

⁶⁸¹ Sobre a concorrência entre os Estados nacionais, Luciano Alaor Bogo aponta que existem países com incentivos fiscais para atrair investimentos, que os instituem e praticam uma concorrência desleal, predatória, oferecendo condições tributárias incompatíveis com os níveis aceitos internacionalmente. Além da baixa carga tributária, tais países oferecem garantias quase absolutas quanto ao sigilo das informações financeiras e comerciais das operações lá realizadas. São os paraísos fiscais, que impedem que os demais Estados tomem conhecimento dessas operações e as considerem como passíveis de tributação. (*In.* BOGO, Luciano Alaor. **Elisão tributária: licitude e abuso do direito**. 1ªed, 3 tir. Curitiba: Juruá, 2009, p. 57-58.)

⁶⁸² GUEHENNO, 1994, p. 24. A opinião do autor se apresenta como questionamento a respeito de como se quedaria a Administração Pública diante da nova ordem política que se observa com a globalização. Não mais se tem os limites territoriais bem definidos, de forma que as leis de um Estado passam a adquirir a extraterritorialidade como característica primordial para a sobrevivência do poder nacional, da justiça, das relações jurídicas, do poder tributário, da manutenção da arrecadação e do custeio das atividades estatais. É necessário mudar o paradigma de uma Administração Pública voltada apenas para si e proteção de seus nacionais.

fundamento do poder de tributar e se esta é relativizada diante da nova realidade, o exercício deste poder pelo Estado sobre os cidadãos perde caracteres, dando espaço às novas ideias de Administração Pública, tal como o consensualismo – necessário para a sobrevivência do Estado Nacional.

Essa nova tendência tem lançado influências no Direito Tributário, haja vista se tratar de um ramo do Direito Público, em que se observa a forte presença dos princípios e regras do Direito Administrativo principalmente no que se refere ao trato da arrecadação dos tributos. Tem sido dito que o Direito Tributário apresenta especificidades próprias, únicas, no contexto dos diferentes ramos do direito público, o que é verdade. Mas a questão sobre a qual importa discorrer é se essas especificidades são de tal natureza que justifiquem um tratamento diferenciado com relação ao direito administrativo em geral onde a participação geral do cidadão na tomada de decisão pública é um dado adquirido e uma prática assumida. Neste, a solução quer ao nível dos princípios quer ao nível do das normas comuns que o integram, é agora o de admitir uma ampla participação do cidadão de modo que não há razões que justifiquem uma segregação da posição do cidadão do Direito Tributário⁶⁸³.

A tendência da Administração consensual se conjuga com uma crescente e imprescindível participação voluntária do sujeito e de terceiros na formulação do *quantum* e na escolha da forma de extinção da obrigação de imposto, através da criação de deveres acessórios de natureza declarativa e na existência de opções declarativas alternativas que conduzem a formas de extinção da obrigação de imposto diferenciadas. Essa conjugação desencadeia um necessário fenômeno de cooperação e diálogo entre a Administração e os contribuintes que deve basear-se na legalidade e na boa-fé⁶⁸⁴.

A consensualidade no Direito Tributário já vem, inclusive, determinada no próprio Código Tributário Nacional, prevista expressamente ao tratar da transação tributária. Enquanto esta corresponde ao instituto jurídico em sua grandeza, os meios alternativos de solução de conflito se mostram como técnicas a serem utilizadas para se alcançar os objetivos da determinação do litígio e da extinção do crédito tributário. Além disso, a transação tributária traz maior grau de eficiência na arrecadação tributária, economicidade na atuação da Administração Pública e diminuição dos litígios administrativos e judiciais a respeito das relações jurídicas tributárias. Por outro lado, como visto, o crédito tributário se trata de um

⁶⁸³ CATARINO; FILIPPO. p. 5.

⁶⁸⁴ GUIMARÃES, Vasco Branco. O papel da vontade na relação jurídico-tributária (Contributo para a compreensão da possibilidade técnico-legal da conciliação e transação como forma de extinguir o débito tributário) In SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de; GUIMARÃES, Vasco Branco. (org). **Transação e arbitragem no direito tributário**. Homenagem ao jurista Carlos Mario da Silva Velloso. São Paulo: Ed. Fórum, 2008, 137-166, p 139.

bem público disponível e passível de transação, havendo normas legais abrangentes, não questionadas judicialmente prevendo acertamento na totalidade do objeto do tributo. Por fim, a transação tributária suscita questões quanto à isonomia e à transparência, haja vista que serão consideradas as particularidades de cada caso concreto, devendo a Administração Pública respeitar todos os limites da Lei de Responsabilidade Fiscal⁶⁸⁵.

4.4 A LEI Nº 13140/2015: MEDIAÇÃO E CONCILIAÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Até as presentes linhas se observou que o crédito tributário é passível de transação, podendo esta ocorrer através do procedimento dos meios alternativos de solução de conflito, aplicando-se os próprios institutos de hipótese de extinção do referido crédito prevista no Código Tributário Nacional. Por outro lado, também é possível determinar os litígios tributários provenientes de interpretações diversas entre sujeito passivo e Administração Tributária com os meios alternativos de solução de conflitos, sanando dúvidas, verificando aspectos da realidade fática que dá ensejo à incidência da norma tributária. São os meios ora tratados como a mediação e a conciliação que se passa analisar sobre os aspectos de sua utilização para fins de transação tributária.

Como visto, a negociação, a mediação e a conciliação são meios alternativos de solução de conflito em que há a solução consensual, formada e estruturada pelas partes. No entanto, na seara do Direito Tributário se aplicariam a mediação e a conciliação, tendo em vista que a negociação, pela sua própria natureza, não possui um procedimento formalizado e definido legalmente. A mediação e a conciliação merecem destaque como meios para realização da transação tributária, haja vista que já estão institucionalizadas na Lei nº 13.105/2015, sendo a mediação regulamentada na Lei 13.140/2015, e a conciliação prevista na Lei 9.099/1995 e na Lei de 12.153/2009.

A mediação, por se tratar de meio alternativo de solução de conflito em que há um terceiro que auxilia no entendimento entre as partes, pode ser realizada no âmbito da Administração Tributária para fins de cobrança de crédito tributário que não fora pago tempestivamente pelo sujeito passivo. Ademais, segundo Luciane Moessa, a relação jurídica tributária também se veste de uma relação entre Estado e sujeito passivo de forma dinâmica e democrática, uma relação constante, cabível de ser mediada. Ora, o Estado depende do

⁶⁸⁵ BARBOSA, Denis Borges. Nota sobre o uso da transação pela Administração Pública. Disponível em: <http://www.denisbarbosa.addr.com/arquivos/200/outros/mediacao_interesse_publico.pdf> Acesso em 27 jan 2016.

pagamento de tributos cumprimento de outras obrigações pelos particulares para que ele próprio possa desempenhar suas obrigações, ao passo que o particular depende do Estado para o desempenho de funções que ele não tem condições de exercer de forma individual, devendo esse relacionamento se manter saudável e produtivo⁶⁸⁶.

Assim, pode-se dizer que a mediação é o método de solução de conflitos mais adequado para as disputas que envolvem o Poder Público, em todas as suas manifestações, sendo preferível a abordagem ampla e uma prática que seja, sempre possível, pedagógica e transformativa, possibilitando às pessoas e organizações envolvidas aprender com cada conflito, a fim de administrarem de forma produtiva os novos problemas que inevitavelmente surgirão em seu relacionamento futuro⁶⁸⁷. É a mediação na seara do Direito Tributário que permite uma melhor relação entre o particular e a Administração Tributária, posto que esta passa a observar com mais afinco as causas que levam ao conflito tributário e quais os motivos que levam o sujeito a não realizar o pagamento dos tributos ou cumprimento das obrigações acessórias. Em outras palavras, passa haver uma aproximação entre o particular e a Administração Tributária, vencendo as barreiras referentes à falta de credibilidade dos administrados no Poder Público quanto à utilização das verbas arrecadas para a promoção de seus direitos e interesses públicos primários.

Também através da mediação na seara tributária, será possível observar em que medida a carga tributária influencia na vida dos particulares no que diz respeito à realização de atividades empresariais, bem como a sobrevivência e manutenção das empresas, implicando o desenvolvimento econômico da área circundante. Além disso, será possível compreender em que medida a carga tributária atrapalha o desenvolvimento das empresas, da promoção do mínimo existencial e realização dos direitos e garantias individuais. A Administração Tributária, portanto, terá acesso a informações que influenciam de forma intensa na arrecadação tributária e na sua ausência por parte dos administrados.

Neste trabalho, sugere-se a mediação realizada logo após a não realização do pagamento do tributo no prazo indicado na notificação, autuação ou na lei. A Administração Tributária deve oportunizar ao contribuinte a realização da mediação para fins de transação tributária e conseqüente acordo para extinção do crédito tributário. Ou seja, será dada a oportunidade ao contribuinte demonstrar os aspectos pessoais que impediram ou dificultaram o pagamento da exação fiscal, de forma que será observada a sua capacidade contributiva pela

⁶⁸⁶ SOUZA, Luciane Moessa. **Meios consensuais de solução de conflitos envolvendo entes públicos:** negociação, mediação e conciliação na esfera administrativa e judicial. Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 75.

⁶⁸⁷ SOUZA, 2012, p. 75.

Administração Tributária para fins de cobrança adequada e justa do tributo. Ademais, seria realizada a isonomia tributária no seu aspecto material, derrubando qualquer argumento em desfavor da utilização dos meios alternativos de solução de conflitos nesta temática.

A mediação, portanto, seria a melhor opção para a Administração Tributária recuperar o crédito que não fora pago pelo sujeito passivo, ultrapassando-se a visão que se tem dela como órgão que se destina a desfalecer o patrimônio privado. Através da mediação, a Administração Tributária poderá realizar coleta de dados para verificar em que status de comprometimento com o pagamento de tributos se encontram os sujeitos passivos, bem como identificar quais as dificuldades que encontram para realizar o adimplemento dos tributos, tais como legislação minuciosa e confusa, difícil acesso aos órgãos de fiscalização tributária e à obtenção de informações esclarecedoras por parte dos agentes públicos. Seria possível a confecção de relatórios e estatísticas que facilitariam a atuação da Administração tributária e dariam maior efetividade à arrecadação.

Cabe ressaltar que a mediação no âmbito administrativo seria melhor aplicada aos casos em que os valores devidos a título de tributo fossem limitados aos valores indicados nas leis de juizados especiais estaduais e federais, incidindo respectivamente nos tributos de competência municipal, estadual e federal os referidos limites⁶⁸⁸. Ou seja, caberia apenas a realização da transação tributária com o auxílio da mediação apenas para os casos em que o valor devido se encontrasse até o montante indicado nas leis de juizados. Dessa forma, a Administração Tributária estaria agindo de forma coesa ao Poder Judiciário, no âmbito do qual é permitida a solução consensual entre as partes de forma mais célere, conferindo o direito à extinção do litígio através de concessões entre as partes, trazendo eficiência ao instituto.

Caso os valores ora sugeridos sejam considerados elevados, que seja realizada uma pesquisa quanto ao montante que é gasto para se realizar a cobrança de um crédito tributário

⁶⁸⁸ No caso dos juizados especiais no âmbito estadual, prevalece o limite de 40 salários mínimos, conforme o artigo 3º, I (*In verbis*: Art. 3º *O Juizado Especial Cível tem competência para conciliação, processo e julgamento das causas cíveis de menor complexidade, assim consideradas: I - as causas cujo valor não exceda a quarenta vezes o salário mínimo. In BRASIL. Lei 9.099, de 26 de setembro de 1995. Dispõe sobre os Juizados Especiais Cíveis e Criminais e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 27, set., 1995. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9099.htm>. Acesso em 24 jan 2016.) No caso dos juizados especiais no âmbito federal, há o limite de 60 salários mínimos, nos termos do artigo 3º. (*In verbis*: Art. 3º *Compete ao Juizado Especial Federal Cível processar, conciliar e julgar causas de competência da Justiça Federal até o valor de sessenta salários mínimos, bem como executar as suas sentenças. In BRASIL. Lei 10.259, de 12 de julho de 2001. Dispõe sobre a instituição dos Juizados Especiais Cíveis e Criminais no âmbito da Justiça Federal. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 13, jul., 2001. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LEIS_2001/L10259.htm>. Acesso em 29 jan 2016)**

ao se movimentar a máquina judiciária. A Administração Tributária deve avaliar os riscos de sucumbência e de êxito toda vez que o Poder Público estiver num dos polos de uma ação judicial, de forma a identificar elementos fáticos e jurídicos que importem num resultado desfavorável ao Estado. Isto inclui a própria observação de novos elementos e entendimentos jurisprudenciais que possam influenciar na matéria⁶⁸⁹.

No caso da mediação em âmbito tributário, o sujeito passivo seria convidado a participar de uma sessão de mediação com um representante da Administração Tributária a ser acompanhada por um mediador a ser escolhido pelas partes ou cadastrado no Ministério da Justiça⁶⁹⁰. Tal mediador deve ser escolhido com a observação do conhecimento de que detém na seara do Direito Tributário, para fins de que a mediação seja realizada com a observância das especialidades do referido ramo do direito.

Realizado acordo, haveria a dispensa da realização de notificação ou da lavratura de auto de infração, bem como do futuro ajuizamento de uma ação executiva. Isto não acarretaria a remissão do crédito tributário, mas somente uma forma mais econômica, célere e efetiva na arrecadação dos tributos de competência da União Federal. Ademais, impediria que o governo utilizasse meios indiretos de cobrança do seu crédito tributário, como o protesto das Certidões de Dívida Ativa no Tabelionato de Protesto de Títulos, a inscrição do nome do contribuinte devedor no cadastro de inadimplentes, o envio de cartas de cobrança pelo correio, a utilização de *call center* e a negativa de expedição de Certidão de Regularidade Fiscal.

Essa mediação teria supedâneo legal em face da Lei 13.140/2015, bem como na Lei 13.105/2015⁶⁹¹, haja vista que se prevê a possibilidade de mediação de créditos tributários. Faltaria apenas uma lei que regulamentasse o procedimento da mediação no âmbito

⁶⁸⁹ MOESSA, 2012, p. 420.

⁶⁹⁰ *In verbis*: Art. 9º *Poderá funcionar como mediador extrajudicial qualquer pessoa capaz que tenha a confiança das partes e seja capacitada para fazer mediação, independentemente de integrar qualquer tipo de conselho, entidade de classe ou associação, ou nele inscrever-se. (In BRASIL. Lei13.140, de 26 de junho de 2015. Dispõe sobre a mediação entre particulares como meio de solução de controvérsias e sobre a autocomposição de conflitos no âmbito da administração pública; altera a Lei nº 9.469, de 10 de julho de 1997, e o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972; e revoga o § 2º do art. 6º da Lei nº 9.469, de 10 de julho de 1997. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 29, jun., 2015. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13140.htm>. Acesso em 24 jan 2016.)*

⁶⁹¹ *In verbis*: Art. 174. *A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios criarão câmaras de mediação e conciliação, com atribuições relacionadas à solução consensual de conflitos no âmbito administrativo, tais como:*

I - dirimir conflitos envolvendo órgãos e entidades da administração pública;

II - avaliar a admissibilidade dos pedidos de resolução de conflitos, por meio de conciliação, no âmbito da administração pública;

III - promover, quando couber, a celebração de termo de ajustamento de conduta. (In BRASIL. Lei13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 17, mar., 2015. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13105.htm>. Acesso em 24 jan 2016.)

administrativo tributário municipal, estadual e federal. O artigo 38 da Lei 13.149⁶⁹² possibilita a realização da mediação para os casos que envolvam matéria tributária, mas não desenvolve como este procedimento se daria. Caberia a cada ente instituir, através de lei, a regulamentação da mediação no âmbito das administrações tributárias respectivas.

O artigo 38 afirma que são passíveis de mediação as controvérsias relacionadas aos tributos administrados pela Receita Federal ou a créditos inscritos em dívida ativa da União. É complementado pelo artigo 45, que acrescenta o artigo 14-A ao Decreto nº 70.235, de 1972⁶⁹³, que rege o processo administrativo fiscal federal. Pelo novo texto, a dívida cobrada ficará suspensa durante o período em que o conflito estiver sendo submetido à mediação.

Porém, o inciso I do mesmo artigo 38 faz uma ressalva: que a regra não se aplica às disposições dos incisos II e III do artigo 32, que tratam justamente sobre controvérsias envolvendo particular e pessoa jurídica de direito público⁶⁹⁴. Ainda assim, essa disposição

⁶⁹² *In verbis*: Art. 38. Nos casos em que a controvérsia jurídica seja relativa a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil ou a créditos inscritos em dívida ativa da União:

I - não se aplicam as disposições dos incisos II e III do caput do art. 32;

II - as empresas públicas, sociedades de economia mista e suas subsidiárias que explorem atividade econômica de produção ou comercialização de bens ou de prestação de serviços em regime de concorrência não poderão exercer a faculdade prevista no art. 37;

III - quando forem partes as pessoas a que alude o caput do art. 36:

a) a submissão do conflito à composição extrajudicial pela Advocacia-Geral da União implica renúncia do direito de recorrer ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais;

b) a redução ou o cancelamento do crédito dependerá de manifestação conjunta do Advogado-Geral da União e do Ministro de Estado da Fazenda.

Parágrafo único. O disposto no inciso II e na alínea a do inciso III não afasta a competência do Advogado-Geral da União prevista nos incisos X e XI do art. 4º da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. (In BRASIL. Lei 13.140, de 26 de junho de 2015. Dispõe sobre a mediação entre particulares como meio de solução de controvérsias e sobre a autocomposição de conflitos no âmbito da administração pública; altera a Lei nº 9.469, de 10 de julho de 1997, e o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972; e revoga o § 2º do art. 6º da Lei nº 9.469, de 10 de julho de 1997. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 29, jun., 2015. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13140.htm>. Acesso em 24 jan 2016.)

⁶⁹³ *In verbis*: Art. 14-A. No caso de determinação e exigência de créditos tributários da União cujo sujeito passivo seja órgão ou entidade de direito público da administração pública federal, a submissão do litígio à composição extrajudicial pela Advocacia-Geral da União é considerada reclamação, para fins do disposto no inciso III do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional. (In BRASIL. Decreto 70235, de 6 de mar 1972. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 07, mar., 1972. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D70235cons.htm>. Acesso em 26 jan 2016)

⁶⁹⁴ *In verbis*: Art. 32. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão criar câmaras de prevenção e resolução administrativa de conflitos, no âmbito dos respectivos órgãos da Advocacia Pública, onde houver, com competência para:

I - dirimir conflitos entre órgãos e entidades da administração pública;

II - avaliar a admissibilidade dos pedidos de resolução de conflitos, por meio de composição, no caso de controvérsia entre particular e pessoa jurídica de direito público;

III - promover, quando couber, a celebração de termo de ajustamento de conduta (In BRASIL. Lei 13.140, de 26 de junho de 2015. Dispõe sobre a mediação entre particulares como meio de solução de controvérsias e sobre a autocomposição de conflitos no âmbito da administração pública; altera a Lei nº 9.469, de 10 de julho de 1997, e o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972; e revoga o § 2º do art. 6º da Lei nº 9.469, de 10 de julho de 1997. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 29, jun., 2015. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13140.htm>. Acesso em 24 jan 2016.)

estimula discussões para que, no futuro, seja possível negociar tributos com a União, principalmente por conta da demanda que chega ao Judiciário. Diante deste cenário, apesar de necessitar de posterior regulamentação, a Lei nº 13.140/2015 constitui um importante passo para a solução de litígios tributários sem a intervenção do Poder Judiciário, fato que agilizará o recebimento dos créditos pelos entes, bem como a regularização fiscal dos contribuintes devedores.

Realizada a mediação, a obrigação tributária persistiria, haja vista que esta nascera com a realização pelo sujeito passivo do ato ou da ocorrência do fato previsto na norma tributária como causa de sua incidência e nascimento da referida obrigação. Seria apenas alvo da mediação o crédito tributário, podendo ser alterado o valor a ser pago a título de tributo ou de sanção por descumprimento de obrigação acessória. Tais modificações devem ser realizadas sob a orientação da lei e sob a observação dos limites que a lei autorizadora traz para a realização da transação tributária⁶⁹⁵. Ou seja, não haveria arbitrariedade do agente público, haja vista que a própria lei definiria o espaço de sua atuação e decisão, havendo abertura apenas para a discricionariedade pautada na oportunidade e conveniência. Além disso, deve haver ressalvas para se utilizar a mediação: a renúncia do direito do sujeito passivo em recorrer aos órgãos administrativos, assim como a redução ou o cancelamento do crédito tributário dependerá de manifestação de autoridades superiores da Administração Tributária. Assim se impediria de qualquer forma um ato arbitrário do agente público.

Haveria, assim, apenas a extinção do crédito tributário, mas não da obrigação tributária. Do crédito, porque seria apresentado novo lançamento através dos procedimentos previstos para a mediação tributária, havendo a participação do sujeito passivo na realização do ato administrativo. O crédito tributário que dera ensejo ao procedimento de transação tributária por meio da mediação se esvairia, dando espaço para um novo crédito definido na e proveniente da mediação. Ademais, poderia ser objeto da mediação a aplicação das hipóteses de extinção do crédito tributário previstas no próprio Código Tributário Nacional. A obrigação tributária seria extinta, por sua vez, após o cumprimento do acordo, pondo um ponto final na relação jurídica tributária proveniente da ocorrência do fato previsto na norma no mundo fenomênico – não é da natureza das obrigações persistirem no tempo, sendo-lhe característica a sua efemeridade.

⁶⁹⁵ Em atendimento à Lei de Responsabilidade Fiscal e com o objetivo de afastar qualquer tipo de ato de improbidade administrativa deverá ser editado um ato normativo conjunto dos órgãos responsáveis pela Administração Tributária no âmbito municipal, estadual e federal, determinando os percentuais de redução e/ou até mesmo as hipóteses de cancelamento do crédito tributário na mediação extrajudicial. Caso não seja editado esse ato normativo conjunto, toda proposta de transação será submetida à procuradoria responsável para a homologação do acordo extrajudicial.

A mediação, no entanto, não deve ser aplicada apenas para a recuperação do crédito tributário, de forma que deve haver paridade de armas para a instituição de uma Administração Tributária consensual. Em outras palavras, não se deve favorecer a recuperação dos valores não pagos a títulos de tributo, mas também deve ser possível a realização da mediação para fins de tornar célere a repetição do indébito. Assim, o contribuinte poderia, através do direito de petição⁶⁹⁶ que lhe é consagrado na Constituição Federal, apresentar um requerimento diretamente à sede da Administração Tributária para realizar a mediação para fins de reaver o valor que fora indevidamente pago, sem ter que esperar pelos procedimentos do processo administrativo ou do processo judicial. Também haveria a possibilidade de o contribuinte realizar concessões para a Administração Tributária, com fins de receber de forma mais célere. Todavia, este procedimento deve ser oferecido a todos os sujeitos credores do Poder Público, sob pena de se ferir o princípio da isonomia⁶⁹⁷.

Malgrado a apresentação dessa proposta de mediação logo após a identificação do não pagamento do tributo e antes da lavratura de auto de infração ou envio de notificação ao sujeito passivo, a Lei 13.149/2015 também apresenta a possibilidade de mediação no âmbito judicial. Seria a mediação incidental, que teria lugar sempre que fosse distribuída demanda exaciona, em qualquer valor, antes de se determinar a realização da penhora para fins de garantia do crédito tributário exequendo. Assim, realizada a mediação nos termos da lei autorizadora – quanto ao que fosse possível de realização de concessões por parte da Administração Tributária - obtido o acordo, não haveria necessidade de intervenção do juiz estatal. Em outras palavras, corresponderia a mais uma tentativa para salvaguardar o crédito tributário não pago pelo sujeito passivo, impedindo que o processo de execução fiscal se desenrolasse sem ferir o patrimônio do particular agressivamente. Além disso, haveria celeridade na arrecadação tributária, bem como diminuição no número dos processos exacionais no âmbito do Poder Judiciário.

⁶⁹⁶ *In verbis*: art. 5º XXXIV - são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas: a) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder (In BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988).

⁶⁹⁷ Sobre o assunto, alega Luciane Moessa que o único problema é, mais uma vez a isonomia. Se esta possibilidade de troca de desconto no valor do crédito por uma abreviação no prazo para recebimento existir, deve ela ser dada a todos os credores do ente público em questão. Deveria, portanto, ser elaborado ato normativo prevendo a possibilidade, a fim de que todos os interessados em semelhante acordo possam por ele optar. Não se pode admitir que a mera facilidade de acesso ao Poder Público seja critério para legitimar a transação celebrada em tais condições. (In SOUZA, Luciane Moessa. **Meios consensuais de solução de conflitos envolvendo entes públicos**: negociação, mediação e conciliação na esfera administrativa e judicial. Belo Horizonte: Fórum, 2012, p.181).

A mediação incidental deverá ser realizada com supedâneo na lei autorizativa da mediação realizada previamente no órgão da Administração Tributária no que se refere aos limites das concessões para realizar a transação tributária, impedindo que houvesse a arbitrariedade do agente público figurado na pessoa do procurador. Ademais, deve ser realizada por mediador cadastrado no Ministério da Justiça⁶⁹⁸, impedindo-se que o magistrado interferisse durante a realização do procedimento de mediação, sob pena de se transfigurar numa conciliação. Assim, a solução consensual teria os mesmos efeitos dantes expostos: extinção do crédito tributário, mas definitiva extinção da obrigação tributária após a efetiva realização do acordo. O processo judicial já ajuizado ficaria suspenso, aplicando subsidiariamente o artigo 40 da Lei de Execuções Fiscais⁶⁹⁹ e o artigo 57 da Lei de Juizados Especiais⁷⁰⁰, sendo extinto apenas após o fornecimento da informação de fora cumprido o acordo⁷⁰¹.

Segundo o artigo 334 da Lei 13.105/2015⁷⁰² haveria obrigatoriedade de mediação incidental nos processos, mas este dispositivo não fere o disposto no art.5o, inciso XXXV, da Constituição Federal, que dispõe a respeito da inafastabilidade do acesso aos tribunais. Isto porque, diversamente do que ocorre com diplomas legislativos de outros países, ela

⁶⁹⁸*In verbis: Art. 11. Poderá atuar como mediador judicial a pessoa capaz, graduada há pelo menos dois anos em curso de ensino superior de instituição reconhecida pelo Ministério da Educação e que tenha obtido capacitação em escola ou instituição de formação de mediadores, reconhecida pela Escola Nacional de Formação e Aperfeiçoamento de Magistrados - ENFAM ou pelos tribunais, observados os requisitos mínimos estabelecidos pelo Conselho Nacional de Justiça em conjunto com o Ministério da Justiça.*

*Art. 12. Os tribunais criarão e manterão cadastros atualizados dos mediadores habilitados e autorizados a atuar em mediação judicial (In BRASIL. Lei 13.140, de 26 de junho de 2015. Dispõe sobre a mediação entre particulares como meio de solução de controvérsias e sobre a autocomposição de conflitos no âmbito da administração pública; altera a Lei nº 9.469, de 10 de julho de 1997, e o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972; e revoga o § 2º do art. 6º da Lei nº 9.469, de 10 de julho de 1997. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 29, jun., 2015. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13140.htm>. Acesso em 24 jan 2016.)*

⁶⁹⁹*In verbis: Art. 40 - O Juiz suspenderá o curso da execução, enquanto não for localizado o devedor ou encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora, e, nesses casos, não correrá o prazo de prescrição. § 1º - Suspenso o curso da execução, será aberta vista dos autos ao representante judicial da Fazenda Pública. (In BRASIL. Lei 6.830, de 22 de setembro de 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 24, set., 1980. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6830.htm>. Acesso em 24 jan 2016.)*

⁷⁰⁰*In verbis: Art. 57. O acordo extrajudicial, de qualquer natureza ou valor, poderá ser homologado, no juízo competente, independentemente de termo, valendo a sentença como título executivo judicial. (In BRASIL. Lei 9.099, de 26 de setembro de 1995. Dispõe sobre os Juizados Especiais Cíveis e Criminais e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 27, set., 1995. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9099.htm>. Acesso em 24 jan 2016.)*

⁷⁰¹ Nos mesmos termos se daria no processo de repetição do indébito.

⁷⁰²*In verbis: Art. 334. Se a petição inicial preencher os requisitos essenciais e não for o caso de improcedência liminar do pedido, o juiz designará audiência de conciliação ou de mediação com antecedência mínima de 30 (trinta) dias, devendo ser citado o réu com pelo menos 20 (vinte) dias de antecedência. (In BRASIL. Lei 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 17, mar., 2015. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13105.htm>. Acesso em 24 jan 2016.)*

ocorrerá após o ajuizamento da demanda, com o que se puderam conferir à distribuição desta e à intimação dos litigantes efeitos que, pelo Código de Processo Civil, são próprios da citação e ainda porque a parte interessada poderá solicitar a retomada do processo judicial, demonstrando seu desinteresse na mediação⁷⁰³.

Ainda com relação à mediação obrigatória, vale outra observação: a facultatividade tem sido sublinhada como um dos princípios fundamentais do instituto. No entanto, também tem sido apontada a necessidade de se operar uma mudança de mentalidade, para que a via consensual seja mais cultivada do que a litigiosa, o que é um dado essencial para o êxito das referidas vias consensuais, que compreendem a mediação. E o que é obrigatório, na lei, é a mediação e não o acordo. Assentado que os chamados meios alternativos de solução das controvérsias, mais do que uma alternativa ao processo, configuram instrumentos complementares e idôneos para processo de pacificação, é preciso estimular a sedimentação de uma cultura que permita seu vicejar. E, para tanto, a mediação obrigatória parece constituir o único caminho para alimentar essa cultura.

No que se refere ao procedimento de consulta, se não corresponde bem a um ato convencional, representa um diálogo entre a Administração Tributária e o contribuinte ou os órgãos da administração pública, e as entidades representativas de categorias econômicas ou profissionais, visto que se inicia com a formulação, por um dos consulentes, de uma petição na qual o mesmo indica o fato e o direito que entende sobre ele incidente e pede a manifestação da Administração do tributo⁷⁰⁴. Se satisfeito o consulente, estará terminado o diálogo; porém, se não satisfeito com a resposta que lhe haja sido dada, pode o consulente recorrer – caso haja previsão de recurso – para algum órgão ainda administrativo superior, monocrático ou colegiado, continuando o diálogo. A decisão proferida nesse recurso – se final no campo administrativo – corresponderá a uma resposta definitiva no campo administrativo, que é vinculante para ambas as partes, pois estarão esgotadas as possibilidades de recursos previstas no diploma que haja regulamentado o processo de consulta, ressalvada, ao contribuinte, no Brasil, a possibilidade de recurso ao Poder Judiciário para a rediscussão do

⁷⁰³*In verbis*: Art. 334, § 5º *O autor deverá indicar, na petição inicial, seu desinteresse na autocomposição, e o réu deverá fazê-lo, por petição, apresentada com 10 (dez) dias de antecedência, contados da data da audiência.* (In BRASIL. Lei 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 17, mar., 2015. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13105.htm>. Acesso em 24 jan 2016.)

⁷⁰⁴*In verbis*: Art. 46. *O sujeito passivo poderá formular consulta sobre dispositivos da legislação tributária aplicáveis a fato determinado.* (In BRASIL. Decreto 70235, de 6 de mar 1972. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 07, mar., 1972. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D70235cons.htm>. Acesso em 26 jan 2016)

tema consultado, o mesmo não ocorrendo com a Administração Tributária, que não pode pretender discutir, no judiciário, o tema por ela mesma decidido em favor do contribuinte-consultante, pois que isso implicaria a violação do princípio jurídico que é enunciado como *venire contra factum proprium*⁷⁰⁵.

Finalizado o processo administrativo da consulta formulada, ter-se-á concluído um ato administrativo que resultou da participação comum da Administração Tributária e do contribuinte ou entidade consultante, ato esse que não caracteriza contrato, mas que contém um claro acordo de vontades. A consulta permite harmonizar o interesse da Administração Tributária à rápida arrecadação dos tributos, com o interesse dos particulares em atuar sobre as bases seguras de uma interpretação do próprio órgão, contribuindo para a segurança jurídica⁷⁰⁶. Poder-se-ia cogitar da possibilidade de aplicação da mediação neste procedimento, para fins de construir a interpretação conjuntamente, demonstrando o viés consensual da Administração Tributária.

No caso da conciliação como meio de solução de conflito para realizar a transação tributária, deve-se observar primeiramente as suas características que a diferem da mediação. O fato e os critérios discutidos entre o conciliador e as partes para obtenção do acordo, normalmente, se resumem aos parâmetros legais, e não se costuma investigar as causas e interesses subjacentes ao conflito, como corre na mediação. Espera-se do conciliador uma postura mais ativa na condução das partes a um acordo, resolvendo-se o conflito que se expõe, não cabendo ao conciliador apreciá-lo com profundidade, verificando o que há além dele. O conciliador intervém muitas vezes no sentido de forçar um acordo⁷⁰⁷.

Na seara tributária, o conciliador seria um terceiro que poderia manifestar a sua opinião sobre a solução justa para o conflito e propor os termos do acordo entre o particular e Administração Tributária, desde que observasse os limites da lei autorizadora. Em outras palavras, o conciliador poderá apresentar uma solução ao caso, para que possam concordar ou não o representante do Estado e o sujeito passivo, tanto no âmbito do processo administrativo como no processo judicial.

No âmbito do processo administrativo, a conciliação poderia se dar após a instauração dele, com a apresentação pelo sujeito passivo de uma impugnação. Caberia tanto ao agente

⁷⁰⁵ CARVALHO, 2008, p. 158.

⁷⁰⁶ CARVALHO, 2008, p. 158.

⁷⁰⁷ MOESSA, 2012, p 72-73. Conforme o artigo 165, § 2º :*O conciliador, que atuará preferencialmente nos casos em que não houver vínculo anterior entre as partes, poderá sugerir soluções para o litígio, sendo vedada a utilização de qualquer tipo de constrangimento ou intimidação para que as partes conciliem.*(In BRASIL. Lei13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 17, mar., 2015. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13105.htm>. Acesso em 24 jan 2016.)

público como o particular apresentar um requerimento para uma sessão de conciliação, na tentativa de se realizar uma transação tributária através de concessões mútuas baseadas em facilitação de pagamento, discussões a respeito da verdade real dos fatos considerados numa notificação ou num auto de infração, estudando-se o caso de forma mais detalhada com fins de realizar o princípio da isonomia no seu aspecto material e a considerar adequadamente a capacidade contributiva. Assim, um terceiro – um conciliador escolhido pelas partes num cadastro nacional de conciliadores⁷⁰⁸, estaria incumbido de presidir a sessão de conciliação entre o particular e o agente público, nos termos da lei autorizadora e que preveja o procedimento para instauração deste tipo de conciliação, suspendendo o processo administrativo até o deslinde da conciliação positiva ou frustrada. Neste último caso, haverá prosseguimento do processo, levando a julgamento em primeira instância da impugnação do sujeito ativo.

Observa-se que deverá incidir sobre a conciliação no processo administrativo todos os princípios deste, principalmente a busca e prevalência da verdade real dos fatos. É por este princípio que é possível demonstrar uma atuação consensual da Administração Tributária, posto que, junto ao sujeito passivo, decide a respeito da necessidade de reavaliação do lançamento tributário que deu azo ao crédito tributário em discussão. Claro se queda, no entanto, que não deve haver descumprimento da lei, modificação da hipótese de incidência, mas sim averiguação do *quantum* efetivamente devido – não há modificação da obrigação de pagar, mas apenas quanto ao seu montante.

Sobre a lei que deve prever o procedimento de instauração da conciliação para fins de transação tributária, os mesmos argumentos lançados na oportunidade da mediação se põem em destaque. Ou seja, cabe aos entes que possuem o poder de tributar instituir a referida lei, indicando os limites da autoridade administrativa para realizar a conciliação, bem como estipulando os atos procedimentais. Por fim, cabe ressaltar que não deveria haver limites quanto ao valor de tributo devido para fins de instauração do procedimento de conciliação, posto que esta seria possível apenas após a realização do lançamento tributário que dera causa à notificação ou lavratura do auto de infração e posterior apresentação impugnação, dando vazão ao direito do contraditório e da ampla defesa.

⁷⁰⁸*In verbis*: Art. 167. Os conciliadores, os mediadores e as câmaras privadas de conciliação e mediação serão inscritos em cadastro nacional e em cadastro de tribunal de justiça ou de tribunal regional federal, que manterá registro de profissionais habilitados, com indicação de sua área profissional. (In BRASIL. Lei 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 17, mar., 2015. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13105.htm>. Acesso em 24 jan 2016.)

A conciliação também pode se desenvolver no âmbito do processo judicial a qualquer momento. Isto porque assim prevê a lei 13.105/2015, bem como a lei 9.099/95⁷⁰⁹ e 10.259/2009. Ademais, pode ser alvo da conciliação judiciária qualquer montante de crédito tributário executado, acarretando como efeito do acordo a extinção do crédito tributário e suspensão da demanda até o efetivo cumprimento daquele pelas partes, com supedâneo no artigo 40 da Lei 6.830/80.

O conciliador pode ser tanto um sujeito cadastrado no banco de dados do Ministério da Justiça, assim como o próprio juiz. No primeiro caso, a conciliação iria ocorrer antes da realização da garantia da execução fiscal, enquanto no último caso seria realizada a pedidos de uma das partes por uma audiência de conciliação após a apresentação de garantia do débito pelo executado, podendo ocorrer em qualquer fase do processo. Isto porque o juiz poderia intervir no processo para apresentar uma sugestão para solucionar o caso dos autos, mediante concessões a serem realizadas pela Fazenda e pelo executado, antecipando o fim da demanda. Caso contrário, caso não houvesse a conciliação, haveria o prosseguimento da execução fiscal, nos termos da legislação que a regulamenta, sem que houvesse prejuízo para o julgamento dos embargos à execução ou exceção de pré-executividade.

As propostas do conciliador e do juiz no âmbito do processo judicial devem atender aos ditames da lei autorizadora da conciliação, observando os limites referentes à renúncia do crédito tributário, haja vista que o procurador da Fazenda não poderá ir além do que a lei o permite – a discricionariedade não se traduz numa brecha legal que abre alternativas ilimitadas ao agente público. Ademais, não serão observadas as condições do contribuinte ou as razões do seu inadimplemento – a conciliação não busca entender as razões do conflito tributário, mas apenas apresentar uma solução ao caso concreto⁷¹⁰.

A questão, no entanto, que se mostra discutível é o reexame necessário em caso de sucumbência da Fazenda Pública⁷¹¹, de forma que será importante a realização deste para fins

⁷⁰⁹ *In verbis*: Art. 21. Aberta a sessão, o Juiz togado ou leigo esclarecerá as partes presentes sobre as vantagens da conciliação, mostrando-lhes os riscos e as conseqüências do litígio, especialmente quanto ao disposto no § 3º do art. 3º desta Lei. (In BRASIL. Lei9.099, de 26 de setembro de 1995. Dispõe sobre os Juizados Especiais Cíveis e Criminais e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 27, set., 1995. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9099.htm>. Acesso em 24 jan 2016.)

⁷¹⁰ Para os casos de repetição do indébito, as regras seriam as mesmas para a execução fiscal.

⁷¹¹ *In verbis*: Art. 496. Está sujeita ao duplo grau de jurisdição, não produzindo efeito senão depois de confirmada pelo tribunal, a sentença:

I - proferida contra a União, os Estados, o Distrito Federal, os Municípios e suas respectivas autarquias e fundações de direito público;

§ 3º Não se aplica o disposto neste artigo quando a condenação ou o proveito econômico obtido na causa for de valor certo e líquido inferior a:

I - 1.000 (mil) salários-mínimos para a União e as respectivas autarquias e fundações de direito público;

de legitimidade do acordo realizado tanto na mediação como na conciliação⁷¹². No entanto, o referido reexame não será realizado em hipóteses previstas na Lei 13.105/2015, corroborando para a celeridade da demanda e satisfação das partes.

Assim, a resolução da demanda judicial em razão da transação firmada entre fisco e contribuinte se afigura medida coerente com a noção de tributação participativa e contribui para a melhora no sistema atual de solução de controvérsias tributárias, na medida em que além de produzir solução autocompositiva ao conflito, encerrará discussão judicial que contribui para a situação calamitosa do Judiciário.

Segundo Luciane Moessa, caberia criar a possibilidade de produção de provas na esfera administrativa, a disponibilização de uma instância conciliatória para solucionar o conflito, cuja criação deve ser obrigatória para o Poder Público, mas sua utilização deve ser facultada ao cidadão, apreciação dos fatos e enquadramento na legislação pertinente por advogado, obrigatoriedade do deferimento do pedido caso apresentada ou produzida administrativamente prova inequívoca e o parecer jurídico seja favorável, à luz da legislação e jurisprudência relevantes para o caso⁷¹³. Ademais, apresenta algumas diretrizes para impulsionar a conciliação e mediação na esfera administrativa, pelo menos, tais como a obrigatoriedade de todo órgão público oferecer sistema de recebimento de requerimentos administrativos, no qual esteja assegurada análise acurada dos fundamentos fáticos e o deferimento parcial ou integral do pedido sempre que se tratar de direito incontroverso, bem assim, quando se tratar de matéria controversa, a possibilidade de celebração de transação na esfera administrativa, sempre que for elevado o risco de sucumbência na esfera judicial. Também apresenta como sugestão a previsão de oferta obrigatória de sistema de mediação ou conciliação por parte de entes públicos, de utilização facultativa para o administrado, no qual a escolha do mediador ou conciliador se faça de comum acordo entre as partes, e o acordo

II - 500 (quinhentos) salários-mínimos para os Estados, o Distrito Federal, as respectivas autarquias e fundações de direito público e os Municípios que constituam capitais dos Estados;

III - 100 (cem) salários-mínimos para todos os demais Municípios e respectivas autarquias e fundações de direito público.

§ 4º Também não se aplica o disposto neste artigo quando a sentença estiver fundada em:

I - súmula de tribunal superior;

II - acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Federal ou pelo Superior Tribunal de Justiça em julgamento de recursos repetitivos;

III - entendimento firmado em incidente de resolução de demandas repetitivas ou de assunção de competência;

*IV - entendimento coincidente com orientação vinculante firmada no âmbito administrativo do próprio ente público, consolidada em manifestação, parecer ou súmula administrativa. (In BRASIL. Lei 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 17, mar., 2015. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13105.htm>. Acesso em 24 jan 2016.)*

⁷¹² MENDONÇA, p. 168.

⁷¹³ MOESSA, 2012, p 232.

eventualmente celebrado definitivo, sujeitando-se à revisão judicial apenas em caso de nulidade absoluta, assim como a previsão da obrigatoriedade de que os mediadores e conciliadores atuantes em tais sistemas sejam devidamente treinados, de que o sistema seja de utilização gratuita para os administrados e de que este contemple mecanismos de avaliação e monitoramento de resultados. Por fim, que haja a previsão de publicação dos extratos de acordos celebrados no sítio eletrônico dos órgãos envolvidos e no jornal oficial correspondente⁷¹⁴, sem que, com isso, macule-se a proteção ao sigilo bancário diante da necessidade da transparência na Administração Pública.

Na mediação e na conciliação, as partes devem observar, na construção do acordo, os limites legais, de forma a verificar a disponibilidade dos interesses envolvidos, a fim de se entender os limites jurídicos de um possível acordo. No caso dos direitos relacionados à Administração Tributária, o ordenamento jurídico traz um esqueleto do acordo, mas às partes cabem colocar os tecidos e fluídos, dando corpo do acordo com a aparência e funcionalidade que melhor atenda a seus legítimos interesses, corroborando para o novo paradigma da relação, na seara tributária, com os cidadãos.

4.5. A ARBITRAGEM NO DIREITO TRIBUTÁRIO

A norma que estabelece a transação tributária corresponde a uma permissão da Administração Pública, aberta à discricionariedade, para que ela possa atender de forma otimizada ao bem comum, perante as peculiaridades do caso concreto⁷¹⁵. No entanto, deve observar a finalidade do interesse público, da coletividade e não o interesse de seu próprio organismo. Dessa forma, a Administração Pública deve buscar a solução transacional que vise ao interesse coletivo, viabilizado por meio do interesse fiscal – interesse secundário – e, para tanto, deve poder solucionar os litígios, procurando a otimização do recebimento de suas receitas tributárias, mesmo que isso importe na aparente redução destas. Em outras palavras, espera-se que a Administração Pública conte com o interesse do contribuinte, propiciando concessões recíprocas para solucionar controversas⁷¹⁶.

Como visto, por sua atividade ser regrada pelos princípios da legalidade e da indisponibilidade do patrimônio público, não tem a Administração Pública, - desde realizada

⁷¹⁴ MOESSA, 2012, p. 258-259.

⁷¹⁵ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. Transação no direito tributário, discricionariedade e interesse público. *In Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, nº 83 ano, 2002, p 122.

⁷¹⁶ DACOMO, 2009, p 46.

em concreto uma hipótese de incidência tributária – a faculdade de optar entre tributar ou não, o que não significa a inexistência de uma certa margem de discricionariedade de atuação que lhe seja deferida por lei, não quanto ao seu poder/dever de tributar, que é atribuição constitucional, mas quanto às circunstâncias relacionadas tanto com a liquidação do crédito tributário, o que inclui a discussão da sua base de cálculo, ou até mesmo do crédito material da obrigação tributária⁷¹⁷.

Uma das formas que se apresenta como demonstração da nova postura consensual da Administração Pública, segundo Lapataza, seria a introdução da técnica da arbitragem, melhorando a situação atual do procedimento de gestão de controvérsias⁷¹⁸. Neste caso, o contribuinte deve ter direito a uma solução arbitral e vinculante nas seguintes hipóteses: quando se aplicar uma presunção, quando se aplicar um conceito jurídico indeterminado como o de valor de mercado, nas hipóteses de avaliação indireta. A arbitragem, como técnica de resolução de conflitos, em nada atacaria o princípio da indisponibilidade da relação tributária.

A arbitragem tributária pode ser definida, segundo Paula Vicente como método voluntário heterocompositivo de resolução de conflitos intersubjetivos propostos em matéria fiscal, no qual um ou vários árbitros resolvem o litígio suscitado, de maneira definitiva, por meio da aplicação do Direito⁷¹⁹. Embora a arbitragem assim como a transação possuem uma questão litigiosa a resolver, a autora considera que a arbitragem teria lugar somente em relação às controvérsias presentes ou futuras, enquanto a transação somente diz respeito àquelas já existentes. Além disso, a arbitragem se constituiria numa técnica heterocompositiva de resolução de conflitos, enquanto a transação se qualificaria como método autocompositivo⁷²⁰.

Carnelutti, por sua vez, afirma que a transação e a arbitragem refletem a influência de um acordo entre as partes para a composição do litígio. Enquanto com a transação as partes compõem por si o litígio, caracterizando-se como uma mediação ou conciliação, obrigando-se reciprocamente, na arbitragem as partes delegam a solução do conflito aos árbitros, pelo que o compromisso não contém mais do que uma atribuição de poder a estes últimos e uma subtração do mesmo aos juízes ordinários. Afirma o autor que a arbitragem representa a transação da solução contratual para a judicial do litígio⁷²¹.

⁷¹⁷ CARVALHO, 2008, p 128

⁷¹⁸ LAPATAZA, J.J. Ferreiro. Arbitrage sobre relaciones tributarias. In **Convención y arbitrage en el derecho tributario**. Madri: Marcial Pons, 1996, p 264-265.

⁷¹⁹ COLOMA, 2005, p 99.

⁷²⁰ COLOMA, 2005, p 87.

⁷²¹ CARNELUTTI, 2004, p 280-281.

Segundo Hugo de Brito Machado, a arbitragem não se mostra adequada para a solução de conflitos na relação tributária, tendo em vista a indisponibilidade do direito da Administração Tributária de arrecadar o tributo, de forma que o agente estatal não pode abrir mão, a não ser em condições excepcionais e pela forma especialmente para esse fim estabelecida⁷²².

Do ponto de vista sociológico que se entrelaça com alguns argumentos jurídicos a arbitragem em matéria tributária pode se justificar pelo próprio tripé da arbitragem em geral, ou seja, por sua celeridade, especialidade de conhecimento e confiança. Se um destes elementos faltar a própria justificativa da arbitragem em matéria tributária não se sustentaria. Do ponto de vista mais estritamente jurídico, a decisão do Supremo Tribunal Federal⁷²³ sobre a constitucionalidade da lei de arbitragem privada apreciou, fundamentalmente, duas questões, que podem favorecer a arbitragem tributária. A primeira foi a da universalidade da jurisdição, ou da inafastabilidade da apreciação pelo Poder Judiciário de qualquer lesão de direito individual. Então se analisou se era constitucional uma lei de arbitragem permitir, através de convenção entre as partes, que o litígio não fosse levado ao judiciário após a decisão arbitral. Então o Supremo Tribunal Federal debateu muito essa questão e entendeu que o que proíbe aquele dispositivo constitucional é uma lei que forçasse a arbitragem. A segunda questão fundamental que foi discutida foi a natureza da lei de arbitragem que se restringia a direitos disponíveis. Assim entrou-se indireta e também, paralelamente, na discussão do conceito de direitos disponíveis e indisponíveis. Dessa forma, compreendendo que seria disponível o crédito tributário e, portanto, transacionável, caberia a utilização da arbitragem para solução dos conflitos que se apresentassem sobre a matéria.

No campo tributário, a arbitragem, tendo por objeto as situações factuais que envolvem a constituição do crédito tributário, necessita ter um tratamento legal específico que fixe os limites dentro dos quais possa ser praticado, como ocorre com a arbitragem entre particulares, visto que há normas constitucionais e infraconstitucionais que precisam ser observadas, como é o caso do princípio da legalidade, sob pena de transgressão de princípios administrativos⁷²⁴.

Dacomo elenca as características fundamentais da transação em sentido estrito, apresentando esta como uma autocomposição de interesses terminativa de litígio, mediante acordo entre as partes, havendo renúncia ao exercício do referido direito de cada uma das

⁷²² MACHADO, 2007, p 69.

⁷²³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.405. Relator Ministro Sepúlveda Pertence. Distrito Federal, de 12 de agosto de 2013, in DJ 26-03-2014.

⁷²⁴ CARVALHO, 2008, p 138.

partes. Só seria possível concretizar se cada uma das partes tivesse conhecimento do exato conteúdo da conclusão, havendo possibilidade de interferência direta na relação jurídica, no sentido de modifica-la ou extingui-la, mas exigindo-se concessões recíprocas das partes. A arbitragem, por sua vez, corresponderia a heterocomposição de interesses, sendo encaminhada a resolução do litígio para os árbitros, de forma que as partes renunciem aos tribunais do Poder Judiciário, mas não ao direito de ação. Há sujeição das partes ao tribunal arbitral sem que tenham prévio conhecimento da decisão a ser proferida, pretendendo as partes fazerem valer normalmente a totalidade dos seus direitos. Por fim, tem-se a decisão arbitral como possibilidade de fazer caso julgado e valer como título executivo⁷²⁵.

Uma coisa é a obrigação tributária, os seus elementos essenciais, o seu nascimento, bem como as regras para a sua correta aplicação, a intervenção sejam matérias reservadas à Lei – sendo excluída, por conseguinte, a vontade das partes – e outra, muito diferente, é que, diante da existência de uma controvérsia entre a Administração e o contribuinte, os dois decidam confiar a sua resolução a um terceiro – o árbitro⁷²⁶. Assim, as partes não dispõem da obrigação tributária, porque esta nasceu desde o momento em que ocorreu o fato e foi observada de acordo com o mandamento legal. A única diferença que ocorre perante a existência de um conflito é que as partes da obrigação, em vez de resolverem o litígio por meio das vias comuns, os recursos administrativos, decidem apresentar a controvérsia à autoridade de um árbitro, que se apresenta como estranho às partes, obrigando-se estas a acatar a decisão que este último adote⁷²⁷.

Dessa forma, não seria a existência da obrigação tributária que é decidida pelos árbitros, mas o litígio, exatamente como estabelece o artigo 171 do Código Tributário Nacional, quando dispõe que a lei pode facultar aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação tributária, mediante concessões mútuas, e isso importa em solução do conflito, conseqüentemente, extinção da obrigação tributária⁷²⁸. Ademais, para a instauração da arbitragem, tanto o agente da Administração Tributária como o sujeito devem demonstrar interesse em realizar o procedimento, devendo haver lei complementar autorizadora e lei ordinária regulamentadora, haja vista que a voluntariedade a caracteriza⁷²⁹.

⁷²⁵ DACOMO, p 239.

⁷²⁶ COLOMA, 2005, p 99.

⁷²⁷ COLOMA, 2005, p 99

⁷²⁸ DACOMO, 2009, p227.

⁷²⁹ Segundo Paula Vicente-Arche Coloma, o compromisso arbitral é um acordo de vontade mediante o qual as partes decidem submeter a controvérsia à análise de um árbitro que deverá aceitar tal encomenda. A atividade deste sujeito se desenvolve através de um procedimento em que se deverão cumprir as garantias determinadas legalmente, culminando este processo com a emissão de um laudo, que terá efeitos de coisa julgada e que pode ser executada forçosamente pelos trâmites estabelecidos para a execução de sentenças. (*In* COLOMA, Paula

A arbitragem na área do Direito Tributário dependerá sempre, portanto, de lei que a autorize e do consenso prévio dos seus autores, o que se dá ao firmar o compromisso arbitral, através do qual os interessados se comprometem a resolver eventuais querelas através da arbitragem e não da via judicial, compromisso esse que pode ficar restrito às situações de fato que envolvam o critério material e quantitativo⁷³⁰.

Em mesmo sentido, Dacomo admite a possibilidade de o Estado se envolver em arbitragens tributárias desde que haja a autorização, a ser efetuada por lei especial, como de fato ocorrera com a modificação da legislação pertinente à arbitragem: permite-se a realização da arbitragem no âmbito do Direito Público⁷³¹. Todavia, Segundo Rubens Miranda de Carvalho, não seria injurídica, embora de duvidosos efeitos, a eventual adoção de uma forma obrigatória de arbitragem, que ocorreria em substituição a recursos na área administrativa, desde que a matéria discutida, por sua especificidade, se apresentasse de melhor solução arbitral que através de decisão de um órgão da Administração Tributária, nem sempre composto por elementos que entendam suficientemente da questão discutida⁷³².

O tema da arbitragem tributária já é discutido desde meados do século XX, quando José de Castro Nunes discorria sobre o fato de que nada se dispõe nos Código Civil de 1916 e no Código de Processo Civil de 1939 acerca das causas da Fazenda, ainda que restritivamente as de natureza contratual. Nem de qualquer de suas disposições se poderia inferir a interdição do juízo arbitral nas causas da Fazenda, o que, aliás, importaria numa restrição à autonomia contratual do Estado. Ademais, se o Estado, como pessoa *sui juris*, objetiva prevenir o litígio ou solucioná-lo pela via transacional, não há por que lhe recusar esse direito, pelo menos nas suas relações de natureza contratual privada. Assim, nas relações em que o Estado age como Poder Público estariam excluídas, em linha de princípio, não poderiam ser objeto da transação⁷³³.

Aurélio Pitanga Seixas Filho traz como referência da arbitragem em matéria tributária no Brasil, principalmente na área aduaneira, os dispositivos da Nova Consolidação das Leis das Alfândegas e Mesas de Rendas, aprovada por Portaria do Ministério da Fazenda de 13 de

Vicente-Arche. El arbitraje em el ordenamento tributário español: una propuesta. Madrid- Barcelona: Marcial Pons, 2005, p 62.)

⁷³⁰ CARVALHO, 2008, p. 140.

⁷³¹ O parágrafo segundo da Lei de Arbitragem fora incluído para determinar que a autoridade ou o órgão competente da administração pública direta para a celebração de convenção de arbitragem é a mesma para a realização de acordos ou transações. (In BRASIL. Lei 13.129. **Institui o Código de Processo Civil. Diário Oficial da União**, Poder Legislativo, Brasília, DF, 16, jan., 2015. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13105.htm#art1045>. Acesso em 19 jan 2016.

⁷³² CARVALHO, 2008, p 145.

⁷³³ CASTRO NUNES, José de. **Da fazenda pública em juízo**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1950, p 280.

abril de 1894. Segundo esta norma, o recurso ordinário contra decisão dos inspetores das Alfândegas e Administradores das Mesas de Renda, desde que não estejam na alçada do Chefe da Repartição, deverá ser interposto nos casos de diferença de qualidade, classificação, valor e assemelhação para o Juízo Arbitral e deste para o Ministro da Fazenda, e nos outros casos somente para o Ministro da Fazenda⁷³⁴. Esse procedimento foi largamente utilizado no período imperial para dirimir controvérsias interpretativas nos atos de gestão, tais como contratos administrativos⁷³⁵. A arbitragem administrativa tinha o apoio do Conselho de Estado, órgão máximo da justiça administrativa, tendo como poder a produção de uma decisão final nas controvérsias administrativas após a homologação do Imperador.

Outros diplomas que apresentam a possibilidade de solução amigável no âmbito da administração pública podem ser citados, tal como a Lei 8.987 de 1995⁷³⁶ que regula o regime de concessão e permissão de serviços públicos, estabelecendo como cláusula essencial, obrigatória e necessária a que diz respeito ao foro e ao modo amigável de solução das divergências contratuais, aplicando-se a esses contratos administrativos também a lei nº 8.666/1993⁷³⁷. Outro diploma a ser citado é a Lei 9.472 de 16 de julho de 1997⁷³⁸, que dispõe sobre a organização dos serviços de telecomunicações, cria a ANATEL e trata do contrato de concessão, do foro e do modo amigável para a solução extrajudicial dos conflitos contratuais. A lei nº 9.478, de 6 de agosto de 1997⁷³⁹, dispõe sobre a política energética e cria a Agência Nacional do Petróleo, sob regime autárquico especial, e, ao tratar do contrato de concessão,

⁷³⁴ SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Arbitragem em direito tributário. In brasileiro In **Transação e arbitragem no âmbito tributário**: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso. In SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (org). **Transação e arbitragem no âmbito tributário**: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso. Belo Horizonte: Fórum, 2008. Fls. 383 – 396, p 386.

⁷³⁵ ANDRADE, Nuno Pinheiro de. O contencioso administrativo no império. **Jornal do Comércio**, Rio de Janeiro: 1916, p 85.

⁷³⁶ Art. 23-A. O contrato de concessão poderá prever o emprego de mecanismos privados para resolução de disputas decorrentes ou relacionadas ao contrato, inclusive a arbitragem, a ser realizada no Brasil e em língua portuguesa, nos termos da Lei nº 9.307, de 23 de setembro de 1996. (In) BRASIL. Lei 8.987 de 1995, de 13 de fevereiro de 1995. Dispõe sobre o regime de concessão e permissão da prestação de serviços públicos previsto no art. 175 da Constituição Federal, e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 13, fev., 1995. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8987cons.htm>. Acesso em 24 jan 2016.

⁷³⁷ BRASIL. Lei 8.666 de 1995, de 21 de junho de 1993. Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 22, jun., 1993. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8666cons.htm>. Acesso em 24 jan 2016.

⁷³⁸ BRASIL. Lei 9.472, de 16 de julho de 1997. Dispõe sobre a organização dos serviços de telecomunicações, a criação e funcionamento de um órgão regulador e outros aspectos institucionais, nos termos da Emenda Constitucional nº 8, de 1995. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 17, jul., 1997. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9307.htm>. Acesso em 7 jan 2016.

⁷³⁹ BRASIL. Lei 9.478, de 6 de agosto de 1997. Dispõe sobre a política energética nacional, as atividades relativas ao monopólio do petróleo, institui o Conselho Nacional de Política Energética e a Agência Nacional do Petróleo e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 24, set., 1996. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9307.htm>. Acesso em 7 jan 2016.

especifica que, entre as cláusulas essenciais, há que conter a regra sobre a solução de controvérsias, relacionadas com o contrato e sua execução, inclusive a conciliação e arbitragem internacional.

Ademais, cabe ressaltar que no Direito Tributário Internacional, o procedimento arbitral aplica-se nos casos de dupla tributação internacional e a solução fica entregue a um terceiro, por vezes, a uma comissão arbitral. Essa possibilidade ilustra a aplicação de expedientes não judiciais de resolução de litígios, que podem até mesmo envolver dois Estados, embora no direito positivo interno não haja previsão legal⁷⁴⁰.

Observa Saraiva Filho que no âmbito do Mercosul, o Protocolo de Brasília⁷⁴¹ prevê o procedimento arbitral para o deslinde de conflitos, inclusive de matéria fiscal, no que concerne à interpretação, à aplicação ou não do cumprimento das disposições contidas no Tratado de Assunção, dos acordos no âmbito do mesmo, bem como das decisões do Conselho do Mercado Comum e das Relações do Grupo Mercado Comum⁷⁴².

A arbitragem, assim como a transação, pode ser compreendida ora como processo (conjunto de atos), ora como produto. Segundo Dacomo, a natureza jurídica da arbitragem seria de norma individual e concreta, isto é, como produto. Da mesma forma, a norma arbitragem deverá ser introduzida no ordenamento por um suporte físico que aqui se denominaria de ato de arbitragem, cuja natureza jurídica é de ato administrativo, pois se entende que este procedimento deve se dar no âmbito da administração tributária. Assim, o ato normativo proveniente da arbitragem traria como consequência jurídica a extinção da obrigação tributária; esta é a referida decisão administrativa.⁷⁴³

Para haver a arbitragem, conforme a autora, é imprescindível uma lei complementar que a autorize a transação tributária pela arbitragem, assim como uma lei ordinária que regulamente o procedimento. Aquela lei estabelecerá as condições objetivas, a fim de dirimir as discricionariedades em que sujeitos ativos e passivos da obrigação tributária poderão arbitrar, devendo a última indicar as regras do procedimento e a autoridade competente para autorizar a aplicação do instituto. Os critérios legais, para serem estabelecidos, necessitam de

⁷⁴⁰ Segundo o Ministro Bilac Pinto, ao julgar o Agravo Instrumental 52181/GB, o instituto do juízo arbitral sempre foi admitido no ordenamento jurídico até mesmo nas causas contra a Fazenda Pública. Pensar de modo contrário seria restringir a autonomia contratual do Estado, que, como toda pessoa jurídica, pode prevenir o litígio pela via do pacto de compromisso, salvo nas relações em que age como Poder Público, por insuscetíveis de transação. (*In* BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo de Instrumento nº 52181. Tribunal Pleno. Relator Ministro Bilac Pinto. Guanabara. Diário de Justiça 14 nov 1973, p. 49)

⁷⁴¹ MERCOSUL. **Protocolo de Brasília para solução de controvérsias**. DEC. N 01/1991. Disponível em: <<http://www.antaq.gov.br/Portal/pdf/Mercosulprotocolobrasilia.pdf>>. Acesso em 27 jan 2016.

⁷⁴² SARAIVA FILHO, 2008. p. 79.

⁷⁴³ DACOMO, 2009, p 230.

normas que determinem as competências da Administração Tributária e estabeleçam quais as obrigações tributárias e em que condições essas poderiam ser extintas pela arbitragem.

Ou seja, as normas devem descrever todos os elementos da regra-matriz de incidência tributária que podem ser submetidos à arbitragem. A norma deve respeitar o interesse geral e não diminuir a repressão às infrações, que devem continuar sendo penalizadas. Assim, deve estabelecer que as diminuições ou extinções não podem ter como efeito permitir aos contribuintes obter um desconto maior, no que diz respeito ao pagamento dos seus impostos, do que aqueles que podem eventualmente obter no sistema financeiro, por exemplo⁷⁴⁴.

Por outro lado, a hierarquia de sanções fixada pelo legislador em função da gravidade de cada infração não deveria normalmente ser alterada pela arbitragem ou transação realizada pelos outros meios alternativos de solução de conflitos. O contribuinte de boa-fé deve ser apenado com menor severidade do que aquele que age com propósitos ilícitos. Entre a boa-fé manifesta e a operação fraudulenta característica, é conveniente lugar para circunstâncias mais ou menos atenuantes, passíveis de influenciar a sanção a ser imposta. A sanção legal poderá ou não ser atenuada, conforme as características de cada caso. Segundo Dacomo, deve-se levar em consideração a quantia sonegada e o grau de dissimulação, verificando-se a existência de antecedentes litigiosos das partes interessadas, a extensão da responsabilidade destas e a possibilidade de terem se equivocado na interpretação da lei. Entretanto, nada impede que, em casos excepcionais, possa, mesmo, ocorrer a diminuição da sanção⁷⁴⁵.

Para se definir qual será a autoridade administrativa competente para resolver a matéria de arbitragem, deve-se considerar o montante da obrigação tributária, de forma que, em hipóteses significativas, a competência deve ser do chefe responsável pelo Executivo ou do Ministro de Estado.

Para Rubens Miranda de Carvalho, a adoção da arbitragem poderia evitar ou terminar conflitos, quer na área administrativa, quer na área judicial, compondo os interesses tanto em face de exigências descabidas e potencialmente geradoras de prejuízos tanto para o fisco quanto para o contribuinte, algumas vezes violadora de princípios constitucionais do contribuinte, como cidadão da República, mas ainda no que diz respeito à contingente valoração dos bens sob constrição judicial no que diga respeito à sua alienação em hasta pública. Ou seja, se fisco e contribuinte não concordam com a avaliação dos bens, quer quando penhorados, quer quando no momento da sua alienação judicial, poderiam ambos, em vez de prolongarem uma discussão com perícias, compor-se-iam através de transação em que

⁷⁴⁴ DACOMO, 2009, p. 231.

⁷⁴⁵ DACOMO, 2009, p. 232

a arbitragem serviria de instrumento para que se chegasse ao consenso sob o valor de tais bens. Possível ainda a sua utilização na discussão sobre preços de transferência, cuja fixação muitas vezes implica divergências entre o fisco e os contribuintes e que bem poderiam ser solucionados através da arbitragem⁷⁴⁶.

Para Saraiva Filho, seria possível utilizar a arbitragem no âmbito tributário para solucionar apenas dúvida de questão de fato de evidente indeterminação, verificada nos casos em que os termos normativos não permitam adequada exatidão sobre as hipóteses alcançadas ou sobre os procedimentos exigidos, e requeiram conhecimentos técnicos especializados para sua compreensão, observados os mesmos impedimentos das autoridades e tribunais administrativos. Para o autor, seria desnecessário e inconveniente o estabelecimento de uma arbitragem, para que os árbitros interpretem a norma jurídica, questões de direito, e imponha, diante do pacto de compromisso, seu laudo à Administração Pública, tendo em vista a notória especialidade e expertise de agentes administrativos⁷⁴⁷.

Assevera o autor que a proximidade maior entre os árbitros e as partes pode conspirar para influências e conseqüente predomínio do mais poderoso econômica e politicamente. Além disso, caso surja uma lei autorizativa da arbitragem tributária, o temor quanto à imparcialidade tem mais fundamento em relação à interpretação normativa, pois muitos dos acadêmicos que poderiam ser os futuros árbitros do setor privado pelo notável saber jurídico que possuem, não são tão somente professores universitários e autores de obras científicas, mas também atuam como advogados dos contribuintes. Por fim, aduz o autor que a arbitragem poderia levar à lesão de princípios da igualdade e da livre concorrência, tendo em vista os laudos arbitrais irrecorríveis, mais céleres, porém divergentes entre os casos, sem que fosse possível uma harmonização posterior e final de jurisprudência, como ocorre na seara do processo administrativo e judicial⁷⁴⁸.

Para Adilson Pires, é possível instaurar o procedimento de arbitragem para fixar os elementos que compõem o fato gerador, assim como a base de cálculo, prevenindo a instalação de possível litígio. A concordância com a adoção de meios alternativos de solução de controvérsias não deve ser rejeitada pela administração pública ou pelo legislador, visto que o objetivo do fisco não é simplesmente arrecadar tributos, mas sobre tudo atender ao interesse social contido na obtenção de recursos através deles. O poder público deve visar à simplificação de procedimentos através da substituição de técnicas e métodos usuais por

⁷⁴⁶ CARVALHO, 2008, p. 139.

⁷⁴⁷ SARAIVA FILHO, 2008, p. 80

⁷⁴⁸ SARAIVA FILHO, 2008, 2008.p. 81.

outros meios que apresentem idêntico resultado de maneira mais rápida e econômica para a própria administração e para os contribuintes. Ressalta o autor que a solução arbitral distingue por não se colocarem as partes na condição de litigantes, o que as caracteriza no processo judicial, mas sim como partes na composição da disputa mediante a intervenção de terceiro livremente escolhido, não importando tratar-se de pessoa de direito público ou de direito privado⁷⁴⁹.

Para Carlos Yuri Morais, a arbitragem não poderia recair sobre nenhum aspecto do núcleo da obrigação tributária, uma vez que somente uma lei pode alterar outra lei, sendo defeso a vontade das partes, expressada através de acordo, ou a vontade do árbitro, em seu laudo, modificarem qualquer ponto estabelecido previamente pela lei⁷⁵⁰.

Seixas Filho, por sua vez, considera que a estrutura dos Conselhos de contribuintes é um modelo similar à arbitragem, posto que presente a paridade entre seus integrantes⁷⁵¹, de forma que bastaria a legislação conceder o efeito de coisa julgada a estas decisões, significando, assim, que o recurso dirigido aos mencionados colegiados administrativos teria o mesmo efeito da cláusula compromissória, renunciando o processo judicial⁷⁵².

De fato, todos os litígios que envolvam direitos patrimoniais disponíveis podem ser objeto de arbitragem, hipótese em que o Poder Judiciário está afastado do julgamento desses conflitos, valendo aquilo que os árbitros decidirem. São disponíveis os bens de que pode dispor, isto é, os passíveis de alienação. Os princípios da indisponibilidade do bem público, da legalidade e da igualdade tributária só aparentemente impedem a aplicação do instituto. Isso fica demonstrado quando se observa o caminho já trilhado pelo Direito Administrativo, no que diz respeito à aplicação da arbitragem, com a admissão de uma busca de consenso entre duas partes, mesmo nos casos em que estas se encontrem em situação de igualdade.

Se o Direito Constitucional à observância do devido processo legal para a cobrança do tributo pode ser este considerado disponível, a arbitragem prevista como faculdade em lei

⁷⁴⁹ PIRES, Adilson Rodrigues. A arbitragem no direito tributário. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (org). **Transação e arbitragem no âmbito tributário**: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (org). **Transação e arbitragem no âmbito tributário**: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso. Belo Horizonte: Fórum, 2008. Fls. 397– 415, p 413.

⁷⁵⁰ 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 (org). In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (org). **Transação e arbitragem no âmbito tributário**: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso. Belo Horizonte: Fórum, 2008. Fls. 483– 503, p 492.

⁷⁵¹ Favoráveis ao sistema paritário: GUIMARÃES, Carlos Rocha. **O processo fiscal em problemas de direito tributário**. Rio de Janeiro: Finanças, 1962, p. 112-113; SOUSA, Rubens Gomes. **Trabalhos da comissão especial do código tributário nacional**. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954, p 253, 346.

⁷⁵² SEIXAS FILHO, 2008. Fls. 383 – 395, p 394.

específica faria parte deste conceito constitucional do devido processo legal. E a questão da possibilidade da arbitragem em matéria tributária, segundo Rubens Miranda de Carvalho, também se pode colocar sobre a óptica de que numa arbitragem não se dispõe do crédito. O que se faz é eleger um ou mais árbitros para que se interprete e se aplique a lei. Então não há um acordo de vontades entre Fisco e contribuintes determinando o montante do tributo devido ou dizendo que nesse caso a lei não se aplica ou nesse caso a interpretação é num sentido ou noutro. Em verdade, acorda-se sim que terceiros - árbitros especializados e legalmente habilitados - irão aplicar a lei no caso concreto. É lógico que cabem exceções a serem previstas na própria lei de arbitragem, como por exemplo em se tratando de analisar a constitucionalidade de lei a competência continuaria a ser privativa do Poder Judiciário⁷⁵³.

A arbitragem deve ser analisada especialmente do ponto de vista de seus efeitos, no caso, das vantagens que pode proporcionar, como a redução do tempo para dirimir os conflitos. Nota-se que a aplicação do instituto permite que a resolução de contendas seja mais rápida, o que é benéfico tanto para o Estado como para os sujeitos passivos. Nesse sentido, haveria uma diminuição da sobrecarga do Poder Judiciário, pois um conjunto de ações judiciais que ocupa esse meio pode encontrar uma outra forma para resolver as suas lides, inclusive, de forma mais rápida. Essa vantagem reflete uma economia para o contribuinte e para a Administração Tributária, concretizando o princípio da eficiência.

Além disso, convém destacar que haveria um menor custo, tendo em vista um menor número de diligências, custas advocatícias e judiciais mais baixas, probabilidade de o juízo arbitral produzir coisa julgada.

Os tributos são exigidos e arrecadados não com o escopo de enriquecer a Administração Tributária, mas para que seja possível atender às necessidades públicas, aos interesses primários da sociedade, sendo, portanto, os créditos tributários disponíveis, posto que servem como instrumento. Podem ser extintos de forma excepcional, nos termos de uma lei específica ou mesmo especial, viabilizando o confronto da arbitragem autorizada com o devido processo legal, como sucede nos casos de transação remissão, anistia e da própria previsão de arbitragem em tratados internacionais para solucionar litígios fiscais de âmbito internacional. Ressalva-se que a própria lei de arbitragem já prevê a possibilidade de seu uso para solucionar litígios entre particular e a Administração Pública, conferindo a permissão para a utilização do meio alternativo de solução de conflito.

⁷⁵³ CARVALHO, 2008, p. 141.

Cabe recordar a necessidade de combate à insuportável quantidade de tributos previstos no Sistema Constitucional Tributário Brasileiro, que se soma à sucessão de atos administrativos que retardam a solução de um processo fiscal, gerando o terror tributário no seio dos contribuintes. A arbitragem, como alternativa que visa dar celeridade ao processo de decisão em matéria tributária não pode repetir os erros e as deficiências normalmente encontradas no processo regular, o que demandaria custos adicionais indesejáveis. A justiça no caso concreto exige procedimentos simples e eficazes, sob pena de, possivelmente, se acrescentar à arbitragem o moroso sistema vigente para a solução convencional de litígios⁷⁵⁴.

De fato, é de se reconhecer que a privatização das formas de solução de controvérsias esbarra na resistência dos governantes – e não do Estado – em abrir mãos dos privilégios de arrecadar e gastar, expressão maior do poder no mundo moderno. O recurso à arbitragem no Direito Tributário parece próximo. É certo, contudo, que algum tempo ainda se há de defrontar com a classe dirigente que reluta em abandonar os últimos instrumentos de controle da sua principal fonte de poder.

Após a análise dos posicionamentos dos autores a respeito da arbitragem tributária, observa-se que a maioria, com exceção do prof. Hugo de Brito Machado, considera ser possível aplicar o instituto sob a autorização do artigo 171 do Código Tributário Nacional, desde que haja lei autorizadora para ao agente público adotar, bem com que preveja o procedimento, coadunando-se com a Lei de Arbitragem já existente no ordenamento jurídico brasileiro. A extinção do litígio pela arbitragem se dá não com a modificação da obrigação tributária ou dos aspectos do fato ocorrido no mundo fenomênico. Em verdade, discutem-se os elementos do aspecto quantitativo, haja vista que podem ser alterados a partir da análise do caso concreto, sanando-se dúvidas a respeito de interpretações divergentes entre o contribuinte e a Administração Tributária, ou até mesmo entre os próprios agentes públicos. Por tratar de situações duvidosas e interferir no montante devido a título de tributo, tem-se que pode ser realizado o procedimento tanto na seara administrativa assim como enquanto tramitar processos judiciais que tratem da matéria. Isto porque nenhuma legislação impede que haja a realização da transação e a solução do litígio – pelo contrário: o movimento atual se pauta justamente na realização de acordos e diminuição de litígios judiciais, buscando favorecer contribuinte e Administração Tributária e, por consequente, a sociedade.

⁷⁵⁴ PIRES, 2008, p. 414.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante dos novos desafios encontrados pelo direito, urge a mudança de algumas de suas visões tradicionais, de fazer uso de novas teorias que possam fornecer o arcabouço teórico para reforçar a defesa dessa evolução jurídica no que concerne à aplicação dos meios alternativos de solução de conflito para realizar a transação tributária. Após a leitura do texto, observam-se as seguintes conclusões sobre o tema:

- No período absolutista, os reis buscavam a afirmação do poder e o fortalecimento do Estado sob a ótica do mercantilismo e do cameralismo, concentrando o tributo como meio de obtenção de recursos. Desenvolveram a ideia de uma Fazenda Pública voltada para a obtenção coativa de recursos, subtraídos da riqueza dos particulares, mediante o exercício de sua soberania, de forma a auxiliar na obtenção dos recursos necessários ao cumprimento da exploração comercial e colonial da época.

- A tributação assumiu um perfil eminentemente opressivo e de obstáculo ao desenvolvimento da burguesia como classe econômica e social, que cada vez mais se fortalecia nas cidades com o comércio e o seu consequente enriquecimento. A partir daí, então, fortalece-se a ideia de alteração do perfil do Estado Absoluto para um Estado de Direito, pautado nas teorias contratualista e racionalista, de forma que o tributo passasse a ser fruto do consentimento dos cidadãos e fosse necessário para o sustento de um Estado garantidor das liberdades do homem e de sua propriedade.

- O tributo, portanto, passa a assumir, assim, caráter instrumental, vinculado aos fins estatais, os quais, por sua vez, tornam-se determinados e limitados pelos direitos fundamentais do homem. Com o advento do Liberalismo no Estado de Direito, a tributação foi alçada ao primeiro plano como meio efetivo de obtenção de recursos para a Administração Pública para realizar a defesa externa, manter a segurança e justiça interna e realizar gastos públicos destinados à promoção do comércio e à educação dos cidadãos.

- O Liberalismo desenvolveu a questão da igualdade na tributação, na medida em que a imposição do tributo deveria levar em consideração a base impositiva: aumentava-se o tributo proporcionalmente à base impositiva, embora houvesse uma alíquota única e imodificável. Com a defesa da igualdade na tributação, ainda que formal, foram afastados diversos critérios discriminatórios utilizados para distribuir o ônus tributário a partir do status civil, raça e religião. A concepção de igualdade formal, então, adequava-se à concepção político-jurídica liberal que privilegiava a igualdade perante a lei. Também como fruto do

Liberalismo, destaca-se, no campo tributário, a preocupação com a segurança jurídica e a racionalidade, repelindo-se a discricionariedade na tributação, predominante no Estado Absoluto.

- Os países capitalistas ocidentais buscaram superar a crise do Liberalismo através do combate ao desemprego e concentração de riquezas, devendo o Estado participar como agente ativo da economia, e não apenas como mero regulador. O Estado deveria criar mecanismos capazes de redistribuir a renda na economia, atuando de forma ativa na economia, por meio do gasto público como forma de recuperar o dinamismo econômico. Assim, a crise do Liberalismo levou ao surgimento do Estado Social com caráter intervencionista.

- A relação entre os cidadãos e o Estado se transformou, uma vez que este se comprometeu e, efetivamente, disponibilizou bens e serviços, prestações e medidas positivas, orientados para diminuir as desigualdades sociais decorrentes do sistema capitalista.

- De outro lado, o paulatino crescimento das tarefas do Estado, seja como interventor na economia ou como provedor social, passou a catalisar a necessidade de recursos e levou ao crescimento da carga tributária. Nesse contexto, o sistema tributário do Estado Social entrou em crise, sofrendo fortes questionamentos e demandas por reformas, em decorrência de alguns fatores, dentre os quais: a) incremento da carga fiscal, sobretudo nas classes médias; b) crescimento expressivo do aparato estatal, que cada vez mais exigia recursos para a sua manutenção; c) percepção de ineficiência do Estado e de suas empresas, que não retornavam ao contribuinte o valor de seus impostos com serviços públicos eficientes; d) crescentes déficits públicos, provenientes da falência do sistema previdenciário

- O Estado Democrático de Direito, pode-se afirmar, é produto da transformação progressiva do Estado, a partir do Estado Liberal, em um Estado Democrático, com mais ampla participação dos cidadãos na vida política, e em um Estado Social, mediante uma ativa intervenção de políticas estatais em favor dos menos favorecidos socialmente, com o firme propósito de garantir a mesma dignidade social a todos os cidadãos, mediante a substituição do individualismo pelo princípio da solidariedade.

- O caráter de síntese do Estado Democrático de Direito entre o Estado de Direito e o Estado Social traz importantes consequências ao fundamento do dever de recolher tributos, haja vista que representa a orientação da fundamentação da tributação alicerçada nos fins a que está vinculado. O Estado deverá buscar a consecução destes, sem, contudo, desconsiderar os limites constitucionais ao poder de tributar e os direitos constitucionais dos contribuintes,

uma vez que os fins não podem justificar a deturpação dos meios. Por fim, de forma a dar efetividade à tributação, caberá à Administração promover a participação do contribuinte na elaboração de seus atos, legitimando sua atuação de forma mais participativa com os cidadãos, atentando-se à nova realidade que se apresenta, apresentando-se a transação tributária como um meio para tanto;

- Os deveres fundamentais se traduzem em posições jurídicas passivas, uma vez que exprimem a situação de dependência dos indivíduos em face do Estado, revelando o lado passivo da relação jurídica fundamental entre os indivíduos e o Estado e a comunidade. Situação oposta à dos direitos fundamentais, que, traduzindo uma situação de prevalência do cidadão perante o Estado, revela o lado ativo da mesma relação. No plano subjetivo, os deveres fundamentais se inserem na formação do status de cidadania, que se compõe da conjunção dos direitos e dos deveres inerentes a essa condição.

- O dever fundamental de pagar tributo teve sua fundamentação variada ao longo das alterações dos modelos de Estado. Durante a Idade Média e, depois, durante todo o período em que se desenrola o processo do centralismo e absolutismo do poder monárquico, que haveria de construir o suporte da figura de Estado Moderno, o financiamento deste tinha basicamente um suporte patrimonial.

- No Estado Liberal, o fundamento do dever de recolher tributos apoiava-se exclusivamente na necessidade de se viabilizar a manutenção da estrutura estatal. Isso se dava pelas características do ideário liberal, que propugna uma Fazenda Pública neutra, que tivesse a menor ingerência possível sobre a economia e sobre a esfera de liberdade dos cidadãos, mais especificadamente o seu direito de propriedade, alçado a um primeiro plano de importância. A tributação tinha, nesse momento, justificção fortemente vinculada à concepção vigente sobre os fins a que estava vinculada a atividade estatal.

- No Estado Social, todavia, o papel da organização estatal era a de organizar, coordenar e, principalmente, impulsionar a atividade econômica. Tudo isso vinculado a um objetivo de diminuição das desigualdades sociais que eram provocadas e extremadas pelo sistema econômico capitalista. A tributação, por sua vez, assumia o papel de mecanismo de combate às desigualdades sociais, com a sua vinculação mais efetiva à capacidade contributiva, com a priorização dos tributos progressivos e da sua utilização visando a fins extrafiscais. Ter-se-ia, portanto, uma dupla justificção para a tributação: a tradicional, de sustentar o aparato estatal; e a novel, de influir diretamente na estrutura social, contribuindo para a efetivação da equidade entre os cidadãos.

- No caso do Estado Democrático de Direito, o dever fundamental de recolher tributos tem duplo fundamento: o clássico, meio primordial de sustento do Estado mediante a arrecadação de recursos financeiros e a dimensão de dever de cidadania, calcado no princípio da solidariedade e na efetividade do texto constitucional. No primeiro caso, o fundamento da tributação prede-se exclusivamente à existência do Estado e manutenção e suas atividades. Já na segunda hipótese, o dever de recolher tributos se funda no Estado Social e nos valores que este prestigia, de forma que pela sua condição de cidadão, o indivíduo teria deveres perante a sociedade.

- O dever de contribuir passa a ter fundamento ético de justiça social. Existe, assim, uma inegável conexão entre o dever de contribuir para o sustento dos gastos públicos e o princípio da solidariedade (que compõe o moderno status de cidadania), já que seu cumprimento ou descumprimento prejudicam ou favorecem a consecução dos fins do Estado.

- Em contrapartida ao dever fundamental de pagar tributo, foi bem salientado que há um direito contraposto do contribuinte perante o Estado: o gasto dos recursos públicos deve atender aos direitos e objetivos previstos na Constituição Federal. O Estado detém, portanto, a legitimidade tributária à medida que se enquadra em suas funções inerentes de garantia e segurança dos direitos. E efetivamente esse retorno ocorre, mas não de forma adequada para atender a todas as camadas sociais em suas necessidades por diversos motivos, levando os cidadãos a repulsa à tributação.

- Segundo Klaus Tipke, os contribuintes repelem e insubordinam-se a esse dever fundamental de pagar tributo muitas vezes por razões egoístas, tais como o desejo de acumular o maior montante de riqueza possível, desprovido de qualquer senso de dever ou responsabilidade social. Mas também se pode dar por motivos inerentes ao próprio sistema fiscal e à análise crítica que dele fazem os contribuintes.

- Segundo o jurista alemão, quatro são as razões por quais os cidadãos se negam a pagar tributos: a) porque consideram as leis injustas ou inconstitucionais; b) porque outros sujeitos se evadem ao pagamento de impostos de maneira constante (o que tem repercussão até mesmo no campo da concorrência); c) porque consideram que o Estado esbanja ou aplica mal os recursos arrecadados; e d) porque não entendem as leis tributárias ou não sabem cumprir perfeitamente as suas obrigações, sejam as principais ou as acessórias.

- Segundo Luiz Gastão Paes de Barros Leães, a relação jurídica vem a ser unicamente a atribuição de um poder a uma pessoa e a correspondente imposição de dever a outra. Poder e dever, assim, são estabelecidos pelo sistema legal para fins de tutela de um

interesse. Ou seja, é através desse nexos e da correspondente atribuição de um poder de vontade ao sujeito ativo da relação, que se subordina a interesse do sujeito passivo ao interesse do sujeito ativo.

- O indivíduo tem o dever de pagar tributo em razão do custeio da promoção dos direitos sociais e da manutenção das atividades estatais. Esse dever também fundamenta no próprio poder que o Estado exerce sobre os cidadãos, como figura que mantém a defesa de seus direitos. O poder de tributar, então, estaria dentro do âmbito desse poder e seria exercido pelo Estado ou pelos entes que o compõe.

- Através de instrumentos normativos, os entes tributantes exercem a parcela do poder tributário a eles destinado. Poder este que se vislumbra nas características da competência tributária identificada e limitada no diploma constitucional, que permite a instituição, a fiscalização e a arrecadação dos tributos listados como pertencentes de sua alçada.

- Por meio da norma, o ente competente identifica as características da hipótese de incidência de um tributo. Este é o termo que denomina a descrição legal de um fato/ato, formulação hipotética, prévia e genérica, contida em lei para a identificação do nascimento de uma obrigação tributária.

- Para que uma relação jurídica possa se instalar, portanto, há necessidade da ocorrência de um fato na vida fenomênica ao qual a ordem jurídica dá um relevo especial para originar tal relação. Nessa relação jurídica tributária observa-se como seu objeto a obrigação tributária qualificada como o mandamento de pagamento de um determinado valor a título de tributo referido na norma jurídica que o instituiu, destacando-se os sujeitos ativo e passivo que dela participam. Não se trata, pois de uma relação de poder, mas uma relação tipicamente, jurídica, que nasce, se desenvolve e se extingue nos termos da lei. Uma relação em que se vislumbra um dever de pagar destinado ao sujeito ativo e um direito ao crédito do sujeito ativo, assim como um direito de pagar o que for efetivamente devido destinado ao sujeito passivo e um dever de cobrar apenas o que está descrito na lei e justo destinado do sujeito ativo.

- O conflito resulta da percepção da divergência de interesses, é um fato pessoal, psicológico e social, que deságua no direito apenas por opção política da organização social, variando essa intervenção do Estado, de acordo a variedade dos demais fatores históricos, políticos e geográficos. E tendem a aumentar em número em face da evolução da complexidade das relações humanas.

- A OEA-PROPAZ proferiu uma definição de conflito em que se faz referência a várias dimensões do conflito, sendo o conflito uma luta expressada entre duas ou mais pessoas que dependem entre si e que, na busca de satisfazer seus interesses e necessidades, encontram-se com recursos escassos ou que parecerem escassos e metas contrapostas ou que obstaculizam entre si.

- Ao examinar quais fatos encontram-se presentes para em seguida indicar o direito aplicável à espécie (subsunção) o operador do direito não pode mais deixar de fora o componente fundamental ao conflito e sua resolução: o sujeito. Dessa forma, somente com a aplicação dos métodos alternativos de solução de conflitos seria possível subverter-se a separação entre o conflito expressado na seara jurídica e o conflito real, buscando uma administração dos conflitos e potencializando os resultados favoráveis para a sociedade.

- A partir do momento em que se observa a atitude do contribuinte voltada ao inadimplemento do crédito tributário, vislumbra-se o conflito tributário. Neste caso, não se observa as intenções e os aspectos internos do contribuinte, mas como ele exterioriza sua pretensão em não realizar o pagamento do referido crédito fazendário. Vislumbra-se, portanto, uma controvérsia na relação jurídica tributária, tendo em vista que as medidas conflitivas se observariam com os recursos utilizados pelo sujeito passivo para se desviar do dever de adimplemento do crédito tributário, bem como com os recursos utilizados pelo sujeito ativo para receber o montante devido, como as medidas exacionais. O conflito tributário, portanto, ocorre em face dos interesses antagônicos entre a Administração Tributária, em arrecadar mais, e o administrado, em pagar o mínimo possível. Ademais, pelo fato de as normas tributárias serem complexas e não muito claras, pode haver uma diversidade de interpretações, de forma que há dificuldades em se determinar todas as circunstâncias que podem ocorrer num fato concreto.

- Dessa forma, o conflito tributário se demonstra pela observação de que os direitos da Administração Tributária e os direitos dos contribuintes são incompatíveis entre si. O choque de interesses entre o Fisco e os contribuintes é corrente e efetivo, demonstrando pelo grande número de litígios em que se discutem a cobrança do crédito tributário na esfera administrativa e judicial.

- Os conflitos tributários, assim podem ser destrinchados em três planos: objetivo, comportamental e anímico ou motivacional. No plano objetivo, observa-se um problema alocativo incidente sobre bens escassos ou encargos tidos como necessários, sejam os bens e os encargos de natureza material ou imaterial; ou seja, a pecúnia necessária ao adimplemento

do tributo pelo sujeito passivo encontra-se escassa por diversos motivos (crise financeira, desemprego, falência da empresa). No plano comportamental, observa-se a contraposição no vetor de conduta entre dois sujeitos de forma consciente ou inconsciente, intencional ou não, sendo demonstrado pelo interesse do sujeito passivo em pagar o mínimo possível, enquanto a Administração Tributária tem o interesse em arrecadar o máximo possível. Já no último plano, têm-se os sujeitos portadores de percepções diferentes sobre como tratar o problema alocativo, como função de valores de justiça, de forma que cada um possui sua opinião a respeito da justiça de sua reivindicação, traduzindo-se nas questões referentes à moralidade tributária dantes destacada por Klaus Tipke.

- Sempre que houver uma pretensão como conteúdo do poder do sujeito passivo se falará numa obrigação: o sujeito passivo está obrigado a uma certa conduta, mediante a qual o sujeito ativo vê realizado o seu interesse. As relações jurídicas tributárias apresentam conteúdo obrigacional, de forma que o objeto imediato é dado pelo comportamento do sujeito passivo que é apto a satisfazer o interesse do sujeito ativo, caracterizando-se a prestação de conteúdo patrimonial ou de fazer. Além do crédito, há o poder de obter coercitivamente a satisfação de seu crédito, de forma que o sujeito ativo não mais se encontra em pé de igualdade com o devedor, estando o patrimônio deste como garantia. Distinguem-se, assim, duas finalidades sucessivas: o dever de prestação que deve ser cumprido espontaneamente e a sujeição do devedor, na ordem patrimonial ou de fazer, ao poder coercitivo do credor.

- No que tange à obrigação de fazer, esta se coaduna com as obrigações acessórias, que não possuem o conteúdo patrimonial, destoando-se da característica da patrimonialidade apresentada pela doutrina civilista. A obrigação acessória é um dever administrativo que instrumento a obrigação tributária propriamente dita. Ou seja, veste-se como obrigação tributária instrumental *ex lege*, haja vista que fora construída pelo direito posto, conceituada no Código Tributário Nacional no artigo 113, §2º e exigida quando ocorrido o fato previsto na norma tributária.

- Diferentemente da obrigação acessória é a obrigação tributária principal, que se ocupa da relação crédito-débito de natureza patrimonial. O débito do tributo surge no momento em que se verifica o pressuposto de fato no qual a lei baseia o nascimento do débito, nascendo a obrigação tributária.

- Em outras palavras, pode-se afirmar que em decorrência de um fato de interesse tributário, cuja hipótese é prevista em comando legal, nasce um dever de um sujeito passivo

(contribuinte) para com um sujeito ativo (fisco), contudo a relação obrigacional só se transforma em crédito tributário após ser gerado pelo lançamento do tributo.

- Lançamento é um procedimento administrativo vinculado, pelo qual o agente fiscal vai verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, verificar o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo, propondo, se for o caso a aplicação da penalidade cabível. A atividade de lançamento é uma sucessão de formalidades – atos jurídicos e operações burocráticas- que são realizadas pela Administração Tributária para fins de determinar a certeza e a liquidez do crédito tributário existente com a ocorrência do fato gerador, a fim de tornar esse crédito exigível, processando-se através da investigação de todas as circunstâncias que se constituem na condição determinante para a cobrança desse crédito e cumprimento do dever jurídico.

- O Código Tributário Nacional distingue crédito de obrigação tributária, como se ambos existissem separadamente: obrigação tributária seria constituída com o fato gerador e o crédito com o lançamento. Portanto, o crédito tributário advém da obrigação tributária lançada, por autoridade administrativa competente, em desfavor de um sujeito passivo, perfeitamente identificado e quantificado, no qual estão apresentados todos os elementos necessários à sua exigibilidade.

- A relação jurídica de lançamento é uma relação de poder-sujeição, com dupla função: confirma a relação crédito-débito e dá ao credor um direito de controle sobre o patrimônio do devedor, a fim de que possa obter o cumprimento coercitivo da obrigação. Em outras palavras, o lançamento faz surgir a relação de exigibilidade, formalizando o crédito tributário, mas não corresponde ele à fonte genética da relação de crédito-débito, posto que esta nascera no momento em que se verificou o pressuposto de fato previsto em lei como gerador da obrigação tributária.

- O crédito existente se dá quando o tipo descrito pela hipótese legal do fato gerador é realizado pelo acontecimento por ela desenhado como sendo a origem da obrigação tributária. Exigível quando fora submetido à atividade administrativa vinculada do lançamento tributário, na qual se identificam a própria ocorrência do fato descrito na hipótese de incidência tributária, os sujeitos, o montante devido, o tempo e o lugar da ocorrência do referido fato. Após a liquidação do crédito tributário, uma nova etapa se faz presente para que seja exigido no âmbito judicial, em caso de inadimplemento por parte do sujeito passivo: é necessário tornar o crédito tributário exequível, ou seja que seja inscrito como dívida ativa na

repartição competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular.

- Passível de transação tributária mesmo antes do lançamento será o crédito tributário. Isto porque desde a ocorrência do fato gerador nasce a obrigação tributária que dá ensejo à relação jurídica tributária. Esta possui como objeto o binômio crédito-dever, que se revela no crédito tributário a ser devidamente formalizado no lançamento tributário. A transação poderá se dar antes do lançamento, posto que também servirá para dirimir dúvidas em relação aos elementos da hipótese descritiva do fato que deu ensejo ao nascimento da obrigação tributária.

- O artigo 156 do Código Tributário Nacional prescreve as formas de extinção do crédito tributário e da obrigação tributária simultaneamente. São formas que foram desenvolvidas pelos civilistas e foram incorporadas no Direito Tributário, moldando-lhes efeitos diversos. Além disso, por se incorporarem a este ramo do Direito, devem obedecer ao critério da regulamentação por lei complementar, haja vista que o crédito tributário deve assim ser regulado. Por isso, a lista prevista no artigo 156 do Código Tributário Nacional é taxativa, não podendo ser incluída outra causa de extinção civilista neste quadro. São essas hipóteses que servirão para fins de realização da transação tributária e consequente extinção do crédito tributário.

- O interesse público é um somatório de interesses individuais coincidentes em torno de um bem da vida que lhes significa um valor, proveito ou utilidade de ordem moral ou material, que cada pessoa deseja adquirir, conservar ou manter em sua própria esfera de valores. Esse interesse passa a ser público quando dele participam e compartilham um tal número de pessoas, componentes de uma comunidade determinada, que o mesmo passa a ser também identificado como interesse de todo o grupo, ou, pelo menos, como um querer valorativo predominante na comunidade. Certos interesses, porém, são considerados de tal forma relevantes para segurança e para o bem estar da sociedade que o ordenamento jurídico os destaca, os define e comete ao Estado satisfazê-lo sob regime próprio: são os interesses públicos.

- O interesse público legitima a atuação da Administração Pública, somente na medida em que corresponda à expressão da vontade geral da sociedade, democraticamente expressa, positiva ou não, relativa a determinado momento, de forma que se não houver a justificativa do ato em razão do interesse público, ele será inválido.

- No entanto, essa supremacia sobre quaisquer outros interesses igualmente tutelados pelo ordenamento jurídico constitucionalizado, tais como as liberdades, os direitos e garantias fundamentais – passam a depender de análise fundamentada e ponderada em cada caso concreto, afirmando-se, desde logo, a impossibilidade jurídica de qualquer ação estatal desvinculada do fundamento constitucional e legal que possa lhe dar sustentação.

- Mesmo nos casos em que ele legitima uma atuação estatal restritiva no caso concreto, deve existir uma ponderação que justifique a medida de restrição dos interesses privados. Essa ponderação será destinada a atribuir a máxima realização aos interesses envolvidos no conflito e será o critério decisivo para a atuação do Poder Público. Assim, o que se denominará de interesse público é o resultado final desse jogo de ponderações que, conforme as circunstâncias normativas e fáticas, ora apontará para a preponderância relativa do interesse geral, ora determinará a prevalência parcial de interesses individuais. O princípio do interesse público, portanto, deve ser justificado em face do sistema constitucional para prevalecer sobre o interesse privado, de forma que se exige a simultânea subordinação das ações administrativas à dignidade da pessoa humana e o fiel respeito aos direitos fundamentais; pode, portanto, ser relativizado.

- Em se tratando a atuação administrativa de mero instrumento para o alcance do bem comum, impõe-se a relativização do conceito de indisponibilidade, de modo a restringi-lo aos limites da sua imprescindibilidade para a consecução do interesse da coletividade.

- As funções desempenhadas pelo Estado podem ser classificadas de atividades fim e atividades meio, sendo que as primeiras se referem às funções desempenhadas pelo Estado com vistas à satisfação dos interesses públicos primários e que dizem respeito às próprias necessidades da sociedade. Trata-se de interesses públicos primários, então, os que se referem ao interesse social, a vontade da coletividade. Já as atividades meio servem para operacionalizar os interesses institucionais do Estado, referentes aos seus atos, pessoas, serviços, entre outros, destinando-se, portanto, à satisfação dos interesses públicos secundários ou instrumentais e conformam-se ao que denomina de Administração Pública Interna. São os interesses públicos secundários, assim, os que se referem ao interesse do Estado, comumente os de cunho patrimonial.

- Por isso, de acordo com essa classificação, costuma-se dizer que os interesses públicos primários são indisponíveis e os interesses públicos secundários possuem natureza instrumental, existindo para operacionalizar aqueles, com características patrimoniais e que, por esse motivo são disponíveis.

- O Estado, para atingir as suas atividades fim, tutela interesses extremamente relevantes para a sociedade, uma vez que estão relacionados ao bem estar, saúde, segurança e que o ordenamento jurídico os classifica de integrantes ao interesse público e, por esse motivo, são considerados supremos e indisponíveis. Por outro lado, para executar as atividades meio, a indisponibilidade, em regra, é relativa, admitindo negociação e recaindo sobre os interesses públicos derivados. São disponíveis, nesta linha, todos os interesses se os direitos deles derivados tenham expressão patrimonial, ou seja, que possam ser quantificados monetariamente, e estejam no comércio, e que são, por esse motivo e normalmente, objeto de contratação que vise dotar a Administração ou os seus delegados, dos meios instrumentais de modo a que estejam em condições de satisfazer os interesses finalísticos que justificam o próprio Estado.

- Se o conflito entre o particular e a Administração Pública é eminentemente patrimonial e se ele versa sobre matéria que poderia ser solucionada diretamente entre as partes, sem que se fizesse necessária a intervenção jurisdicional, então a transação é cabível. Caso verse sobre questões indisponíveis, prudente que o acordo seja realizado apenas judicialmente, em que o juízo verificará as suas condições e cumprimento do interesse público, em sede de homologação.

- A natureza jurídica do crédito tributário é de direito patrimonial real e se classifica como um bem dominial, que constitui o patrimônio das pessoas jurídicas de direito público como objeto de direito real de cada uma dessas entidades, ou, ainda, são os bens patrimoniais disponíveis. Assim, o crédito tributário é um bem do Estado, sendo classificado como patrimonial, real e disponível, possível de quantificar monetariamente, dotando a Administração Pública dos meios necessários para satisfazer e passível de negociação, estando de acordo com a previsão de sua extinção pela transação no Código Tributário Nacional.

- Quanto à disponibilidade do crédito tributário, há que se observar que em princípio, todos os bens públicos são indisponíveis. Todavia, há exceções. Isso significa que alguns bens, em determinadas circunstâncias, desde que previstas em lei, poderão ser utilizados para outros fins e, até mesmo, ser alienados. Os bens públicos de uso comum e os bens públicos de uso especial, como regra, são absolutamente indisponíveis, uma vez que se encontram, por definição, vinculados a interesse público primário. Os bens públicos dominiais são disponíveis, ou seja, caso não estejam comprometidos com a satisfação de nenhum

interesse público primário, nem afetados por lei, poderão receber, por parte do Estado, uma destinação que atenda ao interesse público secundário.

- O crédito tributário constitui-se como um bem dominial, que integra o patrimônio das pessoas jurídicas de direito público como objeto de direito real de cada uma dessas entidades, não afetado por lei, caracterizando-se como bem patrimonial disponível, passível de ser transacionado.

- O exercício do poder pode ser disponível, renunciável e prescritível, ainda mais que parcela da doutrina já percebe que o princípio da tipicidade é prévio e atua na fase de definição e instituição do tributo, ao passo que as técnicas consensuais atuam posteriormente. A atividade de fiscalização e comprovação de cumprimento das obrigações tributárias não é, pois, algo facultativo ao legislador e à Administração; pelo contrário, é uma exigência do ordenamento tributário. A Constituição e o Código Tributário Nacional impõem a todos os poderes públicos que exijam dos contribuintes as obrigações tributárias e apliquem as sanções pelo descumprimento da lei. Assim, o poder tributário, isto é, o processo de produção da norma individual e concreta introduzida pelo lançamento, é vinculado, mas, depois de a obrigação tributária ingressar no ordenamento, torna-se o crédito dela decorrente patrimônio disponível da Administração e transacionável.

- O que se deve considerar, portanto, é que, ao se realizar a transação do crédito tributário, está se acordando que há a possibilidade de a Administração Pública solucionar a lide pendente com o abandono total ou parcial do crédito tributário, encontrando-se a solução mais adequada ao litígio e mais benéfica para o erário. A possibilidade de a Administração Tributária e o contribuinte transigirem para fins de solução de controvérsia tributária não só estimularia o diálogo entre os sujeitos envolvidos na relação jurídico-tributária, mas também permitiria que a tributação se desse de forma participativa, o que por certo conferiria segurança, confiabilidade e também reciprocidade nas relações tributárias, as quais são complexas e nada colaborativas para os contribuintes. Ademais, as soluções transacionais permitiriam que a Administração Pública defendesse o interesse público primário no que pertine à satisfação dos direitos e garantias fundamentais, utilizando-se como instrumento o interesse público secundário pertinente à arrecadação tributária por via da transação.

- No conceito do Direito Civil, transação é a convenção em que, mediante concessões recíprocas, duas ou mais pessoas ajustam certas cláusulas e condições para que previnam litígio, que se possa suscitar entre elas, ou ponham fim a litígio já suscitado,

- O instituto jurídico da transação não se aplica apenas ao âmbito do Direito Privado. Na seara do Direito Público, apesar de comumente ser utilizado o mesmo termo transação, não haverá uma concessão de um direito por parte do Estado nos exatos termos da transação de Direito Privado, mas representa, sim, uma forma de solução mais célere e eficaz de um processo ou de um litígio ainda não judicializado.

- Tanto na seara do Direito Civil como na do Direito Tributário, a transação põe fim ao litígio pendente entre as partes presumindo a existência de concessões mútuas, sendo essencial desse modo, que ambas as partes abram mão de parcela do seu direito em disputa como forma de solucionar a controvérsia. A diferença persiste apenas no fato de que a transação no Código Tributário Nacional está como uma hipótese extintiva do crédito tributário, enquanto no Direito Privado é considerada como mera constituição de negócio jurídico.

- A transação, para a Administração Pública, não se baseia no exercício de uma liberdade, mas no cumprimento da vontade da lei. Isto porque a própria legislação estabelece margens de discricionariedade para que o agente público possa valorar e ponderar os interesses em conflitos e buscar a melhor solução diante da controvérsia, seja ela efetiva ou potencial.

- No que se refere à capacidade para realizar a transação, esta requer que as mesmas propriedades concernentes à capacidade civil. Portanto, somente pessoas maiores e capazes podem transigir. Há, no entanto, pessoas que não podem transigir, sendo o próprio ordenamento jurídico brasileiro que assim determina, não sendo incluídas as pessoas políticas. Estas têm capacidade para isso, desde que tenha sido editada lei que autorize tal procedimento, pois não há proibição, no ordenamento jurídico, que impeça o exercício dessa competência.

- No que pertine às modalidades, a transação pode ser judicial ou extrajudicial. A transação judicial deve se realizar no curso de um processo, recaindo sobre direitos contestados em juízo, porque ela completa o ato, tornando-o perfeito e acabado, permitindo a produção de efeitos jurídicos e encerrando o processo, ao positivizar a desistência do direito que assistia às partes de obter do órgão judicante uma decisão sobre o mérito da questão.

- Sendo extrajudicial, se levada a efeito ante uma demanda ou litígio judicial iminente, evitado, preventivamente, mediante convenção dos interessados que, fazendo concessões recíprocas, resolvem as controvérsias, por meio de escritura pública, se a lei reclamar essa forma, ou particular, nas hipóteses em que a admitir.

- Quanto à forma, no regime jurídico de direito privado, a transação é negócio jurídico solene, pois sua eficácia depende de forma prescrita em lei. Poderá ser feita por escritura pública, nas obrigações em que a lei o exige, ou por instrumento particular. Entretanto, no regime jurídico de direito público, a transação se caracterizará como ato administrativo realizado em conjunto com o cidadão e, portanto, deverá respeitar sua forma e requisitos, sob pena de nulidade.

- No caso da transação tributária, sendo o ato uma norma jurídica que determina o fim do litígio e como consequência a extinção da obrigação, inexistiria a possibilidade de execução judicial da dívida.

- A transação tributária depende sempre de uma previsão legal, e tem o objetivo de solucionar um conflito, como o de interpretação a respeito da lei, antes do ajuizamento da execução fiscal ou do início do processo administrativo, como por exemplo na consulta à Administração Tributária.

- A pertinência da transação na cobrança do crédito tributário se faz presente, desde que sejam respeitadas as suas garantias e privilégios, assim como se dê espaço à correção de erros de fato ou de direito possíveis de ocorrer diante de uma legislação complexa, de difícil interpretação, bem assim se compensem os desequilíbrios entre os dois polos subjetivos da relação, face a um crédito preche desses privilégios e garantias.

- A transação em matéria tributária consiste em proposta de um acordo estabelecido pela Administração Pública, com base em uma norma legal, em que se objetiva por fim a um litígio, seja judicial ou administrativo ou determinar qual interpretação de uma norma seria a correta, que verse sobre o pagamento de crédito fiscal envolto em controvérsia. Poderiam, nessas situações, ser feitas concessões por parte da Administração Pública, sempre tendo em vista o interesse maior, ou seja, o interesse público, consubstanciado numa efetiva e justa satisfação do crédito tributário. Ademais, deve a lei que regular a transação tributária estabelecer as condições em que pode ser feita com tal objetividade que restará afastada a arbitrariedade, e atribuir superiores da Administração Tributária para que, se alguma arbitrariedade se fizer, seja mais fácil o controle do ato que há de ser praticado sempre no interesse da Fazenda Pública.

- O fundamento das transações tributárias é a confiança recíproca, amparada na boa-fé objetiva, no respeito ao *pacta sunt servanda* e no fundamento constitucional do ato jurídico perfeito (art. 5º, XXXVI – a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada).

- O que se impõe é que esteja configurado um conflito, a ser dirimido pelo órgão julgador administrativo ou judiciário, nos termos do procedimento próprio. Litígio atual, já instaurado, e não apenas anunciado por um dos sujeitos da relação, geralmente o Fisco. A pretensão do Fisco há de ter sido formalmente manifestada ou o contribuinte deve demonstrar a dúvida quanto à interpretação ou aplicação da legislação tributária.

- O objetivo da norma de transação é por fim ao litígio, quando os sujeitos do vínculo concertam abrir mãos de parcelas de seus direitos, chegando a um denominador comum, teoricamente interessante para as duas partes, e que propicia o desaparecimento simultâneo do direito subjetivo e do dever jurídico correlato.

- A transação tributária, em sua essência, tem como objetivo a extinção do crédito tributário, de forma que poderia continuar a obrigação tributária que lhe deu origem persistir. O direito ao crédito do Estado, traduzido e delineado na obrigação tributária, não desaparece necessariamente quando da realização da transação tributária. O que se finda é o crédito tributário que nasceu de forma inválida, que se modificou a partir das concessões, que fora diminuído por alguma remissão.

- A obrigação tributária se atrela ao fato e sua subsunção à norma, enquanto o crédito tributário se detém liquidado a partir da realização do lançamento tributário. A obrigação é indisponível, o crédito tributário é bem disponível, por sua vez. Só haverá a extinção da obrigação tributária a partir do momento em que for o dever a ela correlativo adimplido pelo sujeito passivo de forma adequada e válida. Daí que é possível modificar os aspectos quantitativos, quando há dúvidas acerca do montante a ser pago, extinguindo-se um conflito tributário, mas não dúvidas quanto à existência da própria obrigação tributária. Daí que é possível realizar a transação impondo a compensação de determinado crédito, a remissão, a dação em pagamento, extinguindo o conflito e a obrigação tributária se adimplido o dever de pagamento corretamente pelo sujeito passivo.

- A transação tributária, para ter validade, prescinde de disposição legal e terá seu fundamento de validade na lei ordinária, a qual deverá tratar de todos os pressupostos e aspectos procedimentais essenciais a serem observados como forma de conferir validade ao ato decisório que advier. Será por lei ordinária, tendo em vista que o próprio Código Tributário Nacional seria a norma que lhe daria validade formal e material: formal, no sentido de que prevê a transação tributária e a lei ordinária serviria como instrumento normativo que apresentaria a sua regulamentação; material, no sentido de que determina as concessões recíprocas como conteúdo da transação tributária.

- O Código Tributário Nacional serve como um vetor para que cada ente possa editar e promulgar sua lei permissiva da transação tributária referente aos tributos pertencentes à sua competência, obedecendo requisitos mínimos, utilizando-se do instrumento legal. A lei complementar neste ponto é necessária: indicar quais as formas de realização de transação tributária para fins de extinção do crédito tributário. Assim o fez o próprio Código Tributário Nacional ao elencar as hipóteses de extinção do crédito tributário no artigo 156. No entanto, o referido diploma normativo não apresentou a regulamentação do procedimento sob o qual se desenvolveria a transação tributária, se através da mediação, se através da conciliação, se através da arbitragem – este, sim, pode se dar através de lei ordinária. Isto porque a matéria relativa ao procedimento não fora elencada no rol da matéria tributária restrita à lei complementar, bem como se trata de matéria de lei nacional, regras gerais a serem estabelecidas pela União, com supedâneo no artigo 24, §1º da Constituição Federal de 1988. As regras do procedimento sobre o qual se realizará a transação tributária pode ser alvo da lei ordinária – assim é o caso ad lei nº 9.784 de 29 de janeiro de 1999 que apresenta as regras do processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal.

- O instrumento normativo, portanto, para tratar do procedimento dos meios consensuais alternativos de solução de conflito para fins de realização da transação tributária é a lei ordinária. Cada ente pode legislar a respeito dessa matéria para fins de resolução dos conflitos tributários relacionados aos tributos de sua competência, haja vista que o interesse do montante de receita arrecadado é seu para custeio de suas atividades e promoção de direitos sociais e garantias individuais. Assim, se já existe lei ordinária que trata da mediação, conciliação para os casos que envolvam crédito de tributos federais, como a Lei 13.140/2015, dão-se o aval e o direcionamento para os demais entes públicos regularem tais procedimentos para a realização da transação dos tributos a que lhe competem no âmbito das repartições administrativas fiscais.

- No que tange aos créditos tributários alvo de litígios judiciais, o procedimento de mediação e conciliação a ser adotado é o mesmo previsto na Lei 13.105/2015, o Código de Processo Civil Brasileiro. Isto porque não se trata dos referidos procedimentos na Lei 6.830/80, Lei de Execuções Fiscais, de forma que o magistrado e as partes devem se pautar na utilização do Código de Processo Civil de forma subsidiária, em caso de omissão da primeira lei específica.

- Quanto ao conteúdo do veículo normativo que institui a permissão de transacionar, deve a legislação identificar os tributos e os respectivos benefícios, com seus

limites. Ou seja, o enunciado legal deve delimitar os contornos da indisponibilidade, permitindo as reduções percentuais sobre o crédito ou de valores monetários então discriminados – e expressar os modos admissíveis e o marco temporal para a materialização das concessões, cuja escolha pode ser atribuída ao administrador para avaliação em face das circunstâncias reais. Dessa forma, a lei de permissão para a transação apresentará os marcos para o controle, de sua constitucionalidade diante dos princípios tributários, bem como, de sua legitimidade em se alcançar o fim do interesse público primário.

- Após a ocorrência do fato gerador e antes da constituição do crédito tributário, o sujeito passivo pode instaurar um litígio, com a apresentação de consulta sobre aplicação da legislação atinente a sua situação. Além da consulta, na seara administrativa, observa-se o início do litígio com a apresentação da impugnação do contribuinte ao lançamento, que deve ser processado na instância escolhida pelo sujeito passivo. Por fim, encontra-se o processo judicial como instrumento mais utilizado para o litígio tributário.

- Convém ressaltar que não há que se falar em transação tributária para prevenir, impedir, predispor acerca de litígio em matéria tributária. A transação pode ser admitida, tão-somente, para encerrar controvérsia ou sanar dúvidas acerca do montante devido ou qualificação de um ato/fato.

- O crédito tributário poderá ser objeto de transação na medida em que o agente responsável por firmar o termo respectivo detenha autorização legal para tanto, tendo em vista que os princípios da legalidade e da tipicidade cerrada assim determinam. Deve ser um agente que figure na posição de sujeito ativo na relação jurídica tributária e que possua capacidade jurídica para declarar a disponibilidade sobre direito ou pretensão em discussão.

- O agente capaz de transacionar quanto aos créditos tributários precisará ter autorização legal para tanto e legitimidade para dispor ou mesmo alienar, na medida em que as ações são intrínsecas ao ato de realizar concessão mútua na seara tributária. Por se tratar de poder público, qualquer manifestação que implique em disposição do bem público precisará de autorização legal específica, na medida em que tal ato, embora com carga de discricionariedade, deverá atender ao interesse público e não poderá implicar em prejuízo do interesse da coletividade em detrimento do interesse do particular envolvido. Dessa forma, a decisão que autorizar ou desautorizar a transação tributária deve decorrer do exame administrativo das circunstâncias de cada caso, de forma que cabe ao administrador realizar a decisão que melhor atenda aos interesses públicos, realize a pacificação de uma relação litigiosa e satisfaça o crédito tributário inadimplido.

- No outro lado da transação tributária, encontra-se o sujeito passivo, devedor do crédito tributário: contribuinte ou responsável. Independentemente de quem seja, o sujeito passivo que estiver assim posicionado no litígio é quem pode formar o concerto e, com isso, extinguir o crédito tributário em sua totalidade.

- Deve haver um exame da capacidade de o contribuinte para manifestar a sua vontade, sendo essa capacidade relacionada ao que estabelece o direito privado. Assim, na circunstância em que o sujeito passivo não tenha capacidade civil plena, a validade do ajuste depende da representação ou assistência, em atenção às elementares presentes na espécie. Uma outra análise quanto a capacidade deve ser realizada: a capacidade de o contribuinte quitar o débito tributário proveniente da transação tributária.

- Por se tratar de um ato administrativo que autoriza a concessão, deve se revestir da forma escrita e ser incorporada nos autos do processo referente a cada caso específico. Assim, no processo administrativo, a aprovação para a transação deve ser aposta nos autos por declaração expressa e específica da autoridade administrativa indicada – por resolução, despacho ou decreto. Nos processos judiciais, o Procurador-chefe deve expressar sua decisão através de resolução ou despacho.

- Constata-se que desde a realização da consulta já haveria espaço para a realização de uma transação, posto que restariam dúvidas ao sujeito passivo quanto ao seu dever de pagar que podem ser sanadas, na medida em que o acerto pode interferir na própria formação do crédito tributário – aí estaria a qualidade de prevenção. A própria legislação tributária abre caminho para dúvidas e questionamentos que intervirão na constatação dos aspectos da regra matriz de incidência tributária.

- Ou seja, o objeto da transação ultrapassaria o momento em que o crédito fora definitivamente constituído, podendo ser realizada tão logo haja a dúvida quanto à formação da relação jurídica tributária, como ocorre no caso da consulta administrativa. Essa possibilidade está à vista ao se observar a expressão *determinação de litígio* prevista no artigo 171 do Código Tributário Nacional, de forma que se determina a causa do litígio tributário, ou melhor, sanam-se as dúvidas em relação ao dever do sujeito passivo. Assim, este se sente participativo da realização do seu dever perante à Administração Pública, não havendo motivos para que enseje a sua resistência ao pagamento – finda-se, assim, a possibilidade de inadimplemento do crédito tributário, com o seu conseqüente pagamento e extinção.

- Realizado o fato jurídico que dá azo ao nascimento da obrigação tributária, tem-se o campo aberto para que a Administração Tributária e o sujeito passivo possam dialogar no

processo administrativo, podendo neste ser realizada a transação em caso de resistência do sujeito passivo ao seu pagamento. Da mesma forma cabe a transação tributária nos casos em que o crédito tributário foi definitivamente constituído e resistido, na esfera judicial, pelo sujeito passivo. Em ambos os casos haverá o litígio e a transação redundará na extinção do crédito tributário.

- Materialmente a transação poderá representar exclusivamente redução dos valores envolvidos na controvérsia tributária, tratando-se de aspectos materiais da regra matriz de incidência ou mesmo adentrar nos aspectos atinentes a interpretação legal ou do fato considerado para fins de nascimento da obrigação tributária.

- Quanto aos aspectos objetivos da regra matriz de incidência, a transação possui campo fértil para prosperar, haja vista que há controvérsias acerca do tratamento contábil de determinadas receitas dos sujeitos passivos que poderiam ser solucionadas mediante a transação acerca da postura a ser adotada pelo contribuinte.

- Quanto à possibilidade de a transação tratar de dúvidas acerca da melhor interpretação legal, entende-se haver espaço para tanto, na medida em que ao tratar dos elementos da regra matriz tributária, a lei vez por outras é obscura ou traz fatos cuja averiguação é demasiadamente complexa, de forma que os sujeitos da relação jurídica tributária poderiam acordar quanto ao melhor procedimento a ser adotado. Há possibilidade da ocorrência de acordos ou transações em relação a estes conceitos e as zonas de incertezas que surgem, mesmo dentro da estrita legalidade, quando da aplicação da norma geral e abstrata ao caso concreto e visando eventual solução de conflitos entre particularidades e administração tributária

- Contribuinte e Administração Tributária possuiriam ampla margem de manobra sobre os elementos que comprovam a ocorrência dos fatos geradores, a fim de se chegar um denominador comum sobre o que constitui efetivamente a base de cálculo do tributo devido. Não se trata de um debate sobre a modificação dos elementos que compõem a descrição do fato gerador, mas sim da ocorrência ou não da situação que autoriza a liquidação do tributo.

- Quanto às dúvidas referentes a prova dos fatos ensejadores de obrigação tributária, a transação tributária também se faz presente com fulcro no princípio inquisitório e da verdade material. Em termos práticos, não se falaria em transação se o lançamento se encontra baseado em fatos robustamente comprovados e dificilmente contrastáveis, e em entendimento dominante na Jurisprudência, ou em disposição literal de lei. Ela deve ter lugar quando o crédito é duvidoso, baseado em presunções passíveis de contraprova factível, ou em

fatos apenas parcial ou fracamente inferidos, e/ou em entendimento que contraria parcela significativa da Jurisprudência, ou que requer esforço de argumentação para convencer de sua legalidade.

- Quanto à possibilidade de a transação se operar quando já constituído o crédito tributário, não há dúvida de que para que a transação se configure poderá haver litígio instaurado ou a ser prevenido entre fisco e contribuinte.

- A particularidade da transação tributária reside na imposição legal de extinguir o crédito tributário. E como o crédito tributário somente pode ser finalizado através de um dos instrumentos arrolados no artigo 156 do Código Tributário Nacional, trata-se de um acordo entre as partes, uma acomodação das pretensões litigiosas com vistas à extinção do crédito por um dos meios adotados no direito tributário e compatível com a espécie. Assim, pode-se ajustar a finalização do crédito por pagamento, dação em pagamento, compensação, remissão parcial, resultando na extinção do processo conformador do caso.

- Para os casos que demandam a interpretação dos conceitos jurídicos previstos na norma tributária para fins de elucidação de dúvidas quanto a ocorrência dos fatos, bem como quanto aos elementos quantitativos da hipótese de incidência, a legislação tributária apresenta as soluções pautadas na analogia, princípios gerais de direito tributário, princípios gerais de direito público, a equidade, devendo-se respeitar os conceitos de outros ramos do direito, bem como buscar realizar o princípio da verdade real para definir a ocorrência adequada dos fatos previstos na norma descritiva da hipótese de incidência no mundo fenomênico.

- O Projeto de Lei nº. 5.082/2009 procura estabelecer as condições e os procedimentos que a União, por meio da sua Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e da Secretaria da Receita Federal do Brasil, e os sujeitos passivos de obrigações tributárias deverão observar para a realização de transação tributária, compondo os conflitos tributários com o objetivo de pôr fim aos litígios, nos termos dos artigos 156, III, e 171 do Código Tributário Nacional.

- Tem-se que uma posição eficiente da Administração Pública é aquela que, quando se incrementa a posição de uma conduta perante um administrado não se causa prejuízos para outrem, ou demais administrados. No entanto, possível observar que uma posição da Administração Pública pode ser eficiente se a utilidade de sua conduta, que se deseja maximizada, for observada sob o critério de que os ganhos dos vencedores são suficientes ou maiores para compensar as perdas dos excluídos. Ou seja, a posição da Administração Pública, para ser considerada eficiente, pode ser analisada a partir dos ganhos que se obteve

para a promoção de um interesse público primário em detrimento da dispensa, por exemplo, de um montante proveniente de crédito tributário alvo de uma transação tributária.

- Ainda quanto à eficiência, no âmbito tributário há a possibilidade de haver um acordo entre o Fisco e o contribuinte, através de transação, arbitragem ou conciliação judicial, pois agiliza a gestão da Fazenda Pública, vindo ao encontro dos interesses da sociedade. A prática da transação tributária, para os que a defendem, traz a certeza da arrecadação, provinda do acordo entre a Fazenda e o sujeito passivo, e apresenta como consequência economia de tempo e de dinheiro. O princípio da economicidade justificaria, ainda, que em Juízo, uma vez superada a possibilidade de defesa jurídica com êxito, possa passar-se ao acordo como forma de defesa econômica.

- A permissão legal para a composição de litígios tributários é uma hipótese que anuncia um procedimento atento às diretrizes de eficiência e certeza para as partes envolvidas, em decorrência da arrematação conjunta da exigência estatal, (re)inserindo o Particular no âmbito obrigacional. Deveras, a aplicação do princípio da eficiência administrativa, elencada no art. 37 da Constituição da República, leva à necessidade de existirem mecanismos de solução célere de conflitos tributários, em atenção ao interesse público.

- A possibilidade de acordo no âmbito do lançamento tributário pode ser um meio extremamente eficiente para a redução do exagerado número de processos, com evidente proveito para as partes. Para o Estado, encurtamento do prazo para a entrada de recursos financeiros e pela redução do custo operacional dos órgãos de julgamento. E para o contribuinte, com a eliminação de pendências que se arrastam por longos anos degradando a segurança de que necessitam para o desempenho de suas atividades normais e com a eliminação dos custos que tais pendências implicam.

- A Lei Complementar nº 101/2000, Lei de Responsabilidade Fiscal, também veicula normas aplicáveis a Administração Tributária. Possui normas que admitem a redução de carga fiscal, pressupondo-se a sua utilização como instrumento para promover a realização de políticas públicas de incentivo ao desenvolvimento de atividades socialmente desejáveis. Como consta do art. 14, é cabível a renúncia de receitas ou a concessão de benefícios tributários, mas há imposição constitucional de autorização legislativa. Este dispositivo pretende fornecer os parâmetros para que o administrador público provenha incentivos ao particular em troca do fomento econômico do ente federativo, de forma que almeja delimitar as situações em que a atuação do governante no sentido de ajustar benefícios em troca de realização de transação tributária para receber o crédito tributário não pago, implica prejuízo

às finanças públicas. O dispositivo possui como fim, portanto, evitar que o administrador público, ao negociar com o particular, invada o âmbito de indisponibilidade do bem público e, como consequência, atue de modo ineficiente.

- A lei de responsabilidade fiscal autoriza no seu art. 14, § 3º, a adoção de meios extrajudiciais de extensão de dívida, desde que o débito e o seu montante sejam inferiores aos dos respectivos custos da cobrança. Esse dispositivo estaria relacionado com a eficiência, haja vista que não faria sentido mobilizar todo o aparato administrativo e o Poder Judiciário para a cobrança de uma dívida tributária cujo valor não ultrapassaria o custo da atividade de sua própria cobrança. No mesmo sentido, a Lei n. 4.320/1964, Lei dos Orçamentos Públicos, e o Código Tributário Nacional autorizam o uso de meios que criam campos possíveis de negociação entre fisco e contribuinte, a exemplo da transação, remissão, dação em pagamento, consulta tributária, processo administrativo tributário e controle de legalidade.

- O princípio da legalidade não coloca óbices à atuação consensual administrativa. O critério a ser aferido é o de verificar se a solução adotada, seja imperativa ou consensual, possibilita como resultado o atendimento otimizado do interesse público. Em qualquer área do Direito Administrativo, se a transação for mais benéfica ao interesse público, na ponderação de valores do caso concreto, estar-se-á cumprindo o comando constitucional, principalmente os princípios da celeridade, da economicidade e realizando o próprio Estado Democrático Constitucional. As composições que envolvam verdadeira renúncia, se e quando couberem, dependerão – essas sim – de autorização legislativa

- O princípio da legalidade no âmbito tributário estaria relacionado ao processo de positivação da obrigação tributária, sendo postos na norma os aspectos da hipótese de incidência tributária para futura conferência dos fatos jurídicos capazes de lhe dar origem realizada pelos agentes da Administração Tributária. Protege-se o contribuinte dos atos arbitrários de cobrança de tributos. Ademais, autoriza e limita o ato de transação tributária do administrador, guardada a margem, legalmente atribuída, à discricionariedade administrativa.

- O princípio da Legalidade não é incompatível com a transação: é o próprio diploma de normas gerais tributárias que prevê a transação tributária no artigo 156 e a autoriza no artigo 171, necessitando de norma específica para sua regulamentação.

- Há, no Brasil, a necessidade da edição de uma lei, na área tributária, que regule as relações entre Administração e os cidadãos-contribuintes, inclusive as formas de colaboração entre ambos, com o que se traçariam os limites de comportamento no sentido de evitar-se o abuso de poder, mas também evitar-se-ia a habitual negativa, por parte dos administradores,

de dialogar ou convencionar com os contribuintes. Insta frisar que, em sede do Direito Tributário, a exigência de lei específica autorizativa visa atender o comando constitucional expresso no art. 150, § 6º, da Constituição Federal, de tal forma que a renúncia de receita não viole a competência constitucionalmente estabelecida.

- A lei que autoriza a transação deve ser minuciosa, reduzindo a patamares razoáveis a discricionariedade do agente público na transação tributária. Deve a lei, portanto, dispor sobre os critérios que tornam o crédito tributário duvidoso ou o expõem a risco, de modo a permitir a transação, e, a partir de critérios razoáveis, indicar em que limites à exigência fiscal pode ser reduzida para diferentes situações, e/ou quando e como podem ser aceitas condições mais favoráveis para o seu adimplemento. Assim, permite-se a legalidade e a isonomia do procedimento, até mesmo propiciando ao contribuinte que busque a igualdade de tratamento com caso análogo ao seu em que realizado o acordo.

- No sistema jurídico brasileiro, adotou-se como princípio da tipicidade a determinação de que todos os elementos do fato escolhido para fins de tributação na hipótese de incidência tributária sejam indicados com clareza na lei formal, contendo as informações necessárias para a exigência do tributo pelo fisco e para o conhecimento da extensão da obrigação pelo contribuinte.

- No Direito Tributário, a autoridade administrativa faz uso da discricionariedade e dos conceitos indeterminados para fins realização da equidade, principalmente nos casos de concessão de benefícios fiscais, remissões, moratória, assim como nos procedimentos necessários para realização do lançamento tributário, permitindo-se, inclusive, a participação do contribuinte, bem como a ponderação entre o interesse público e o privado.

- O princípio da tipicidade nas suas duas perspectivas não seria violado pela transação tributária, porque haveria conceitos jurídicos indeterminados e espaço nos tipos tributários. Em outras palavras, haveria espaço para a discricionariedade do agente administrativo no que toca à definição do aspecto quantitativo, bem como realização da integração e interpretação por equidade. O Direito Tributário não se encontra engessado aos tipos estritamente fechados, melhor, aos conceitos determinados, posto que apresenta arquétipos de normalidade que se pautam na identificação de fatos do mundo fenomênico para fins de observação da incidência da norma sobre o fato e cobrança de tributo. Ou seja, não haveria violação aos princípios constitucionais tributários, haja vista que a própria norma tributária estaria permitindo a realização da transação como ato discricionário da autoridade administrativa; melhor, estar-se-ia legitimando o ato com a participação do contribuinte ao se

utilizar os meios alternativos de solução de conflito para fins de cobrança do crédito tributário devido ou para resolução de dúvidas quanto alguns tipos previstos na hipótese de incidência ou verificação da ocorrência dos fatos. Assim, a transação tributária ratificaria o princípio da tipicidade tanto no seu aspecto de verificação dos conceitos determinados e indeterminados da hipótese de incidência, bem como no aspecto de técnica de adequação da norma ao fato ocorrido no mundo fenomênico.

- No aspecto do Direito Tributário, ressalta-se que o princípio da Isonomia se trata de um princípio previsto no próprio texto constitucional brasileiro, no âmbito do Sistema Constitucional Tributário, entendendo-se que é vedado que seja instituído 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.

- Caso lei estabelecesse a possibilidade de transação não específica, mas geral, com amplo poder discricionário por parte da autoridade administrativa, estaria recebendo a Administração Tributária uma espécie de delegação legislativa, praticamente em branco, infirmo-se a atribuição precípua do Poder Legislativo, assim como traria o inconveniente de infirmar a noção de dever de pagar imediatamente o tributo devido, segundo a lei, amparada com a presunção de liquidez e certeza, estimulando aos devedores das obrigações tributárias, de antes de pagar, buscar primeiro um acordo com renúncias recíprocas, de modo que o sujeito passivo possa vislumbrar a possibilidade de pagar em melhores condições do que se quitasse o débito automaticamente, ferindo a livre concorrência.

- Deve o Estado observar o princípio da isonomia tributária quando realizar a transação tributária, haja vista só será permitida nos casos em que o legislador permitir de forma justificada um privilégio não ocioso. Ou seja, não seria conveniente e oportuno aplicar o referido instituto para todo e qualquer caso, devendo o agente público utilizá-lo apenas nos casos previstos na lei e na medida em que for autorizado, havendo um espaço para a discricionariedade para que haja a arrecadação tributária mais favorável que a parte que do crédito tributário fora dispensada ou transacionada. Ademais, em caso de se observar que o contribuinte se utilizou da possibilidade de transação tributária com fins de adquirir certa vantagem em relação aos demais, a Administração Tributária estaria autorizada a aplicar ao caso a norma prevista no artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, de forma analógica.

- A autocomposição é a solução pacífica da controvérsia pelos próprios interessados, que chegam a um resultado consensual, por vezes com o auxílio de um terceiro, permanecendo como um importante mecanismo de pacificação social. É, portanto, resolução do conflito por meio de composição construída pelos próprios contendores, sendo uma forma parcial de solução de controvérsias. Dentre as espécies de autocomposição encontra-se a renúncia, o reconhecimento à pretensão e a transação. A primeira se materializa por ser um ato unilateral do contendor atacante que desiste, de forma definitiva, da pretensão litigiosa. A segunda, por sua vez, consiste na integral submissão do contendor resistente à pretensão litigiosa que lhe é dirigida. Por fim, a transação consiste na realização de concessões recíprocas de interesses dos sujeitos, ainda que em proporções diversas, para se chegar a uma composição, devendo-se respeitar as particularidades legais para a sua realização.

- Os litígios também podem redundar na instauração de um processo, judicial ou arbitral, formas de solução de controvérsias em que a solução do conflito é dada por decisão impositiva de um terceiro imparcial. Na heterocomposição, portanto, a solução do conflito é confiada em caráter exclusivo a um terceiro alheio ao objeto do litígio. Há, assim, duas formas de resolução heterocompositiva de conflitos: o processo estatal, conduzido por um juiz togado, pertencente à estrutura do Poder Judiciário e o processo arbitral, em que as partes em litígio, outorgam poderes a um árbitro ou tribunal arbitral para decidir o conflito imperativamente.

- Ao fim da primeira década do século XXI, o Conselho Nacional de Justiça apresentou à comunidade jurídica a Resolução nº 125, que trata da Política Judiciária Nacional de tratamento adequado dos conflitos de interesses no âmbito do Poder Judiciário, iniciando-se a instituição da implementação dos meios alternativos de solução de conflito como forma de favorecer o acesso da população à ordem jurídica justa. A referida resolução abriu as portas do Poder Judiciário brasileiro à conciliação e, mais recentemente, à mediação como mecanismos utilizados para diminuir o número de processos em juízo, buscando uma solução que satisfizesse ambas as partes de forma rápida e concisa.

- Meios alternativos de resolução de conflitos – MARC – é a denominação mais utilizada no tratamento dos mecanismos que permitem a obtenção da resolução de um conflito à margem da via jurisdicional, expressão que decorre da tradução do termo mais recorrente na doutrina internacional para seu tratamento: ADR – Alternative Dispute Resolution. Esta é a expressão norte-americana para denominação desses mecanismos. Na Argentina e nos demais países da América Latina costuma-se traduzir a expressão para RAD – Resoluciones

Alternativas de Disputas; na França se fala em MARC – Modes Alternatifs de Règlement des Conflits.

- No direito tributário, assim como no dilema do prisioneiro da teoria dos jogos desenvolvida por John Nash, os indivíduos são constantemente tentados a desertar, uma vez que os freios morais ao descumprimento das obrigações tributárias são consideravelmente mais fracos do que outras condutas mais fortemente regidas pela moral e pelos bons costumes. Convém observar que a tributação, a despeito de ser intimamente ligada ao contrato social, posto que financiasse a civilização, é um jogo não cooperativo. Isso se deve à estrutura do jogo, e aos sujeitos que se favorecem do sistema. Estes são colocados de forma que pioram a situação individual do partícipe e o incentiva não só a desertar, como também a pegar carona em terceiros que pagam o tributo. No entanto, a cooperação poderia ser alcançada se houvesse a alteração dos incentivos, de forma que induzissem os contribuintes a buscar um equilíbrio que fosse nitidamente compensador para todos cumprir as normas tributárias.

- Para que haja a cooperação, é necessário que haja confiança entre os contribuintes. Se não houver a confiança, há a necessidade de expediente que incentive a exigência de confiança recíproca, tais como sanções punitivas ao descumprimento de condutas, mecanismos de transparência pública relativos aos gastos governamentais, pronta devolução de indébitos tributários, compensação de créditos, abandonando-se o sistema injusto de precatórios. Uma outra alternativa seria a instituição de sanções premiaias que estimulassem o surgimento de normas sociais e cooperação e de reprovação àqueles que não cumprem suas obrigações tributárias. Por fim, além da confiança, deve-se promover a racionalização do sistema tributário, tornando-o mais simples e objetivo, portanto mais fácil de entender, e, conseqüentemente, obedecer.

- O eventual uso irrestrito de transação pode criar incentivos errados aos contribuintes, de forma que será necessário instituir alguma espécie de custo ou condição aos contribuintes que optassem pela transação. Algo que seja oneroso o suficiente para tornar a transação a última saída possível e viável para o contribuinte saldar os seus débitos e o fisco receber seus créditos.

- Assim, a teoria dos jogos seria aplicada nos processos autocompositivos tributários, posto que, para produzir bons resultados, devem as partes cooperarem, otimizando os resultados. No caso da Administração Tributária, esta será favorecida, tendo em vista que a possibilidade da realização da transação tributária permite a maximização da arrecadação, quando já não se tinha esperanças em receber o crédito tributário. No caso do sujeito passivo,

este se favorece pela otimização do resultado de sua contribuição ao disponibilizar parte de seu patrimônio para a realização dos interesses públicos primários— um retorno por parte do Estado na promoção de serviços públicos e interesses públicos primários.

- A negociação se constitui como técnica de resolução de conflitos por meio da qual as partes em litígio, por si ou por seus advogados, sem a intermediação de terceiros, buscam a autocomposição. A negociação não se mostra apta a resolver os conflitos na seara do Direito Tributário, haja vista que este impescinde de um rito legalizado, de um procedimento instituído, em razão da própria natureza da matéria a ser tratada na transação: crédito tributário proveniente da obrigação *ex lege*, que nasce ao se concretizar no mundo fenomênico a hipótese descrita na norma tributária.

- A mediação pode ser definida como sendo um processo autocompositivo segundo o qual as partes em disputa são auxiliadas por uma terceira parte, neutra ao conflito, ou um painel de pessoas sem interesse na causa, para auxiliá-las a chegar a uma composição. Trata-se de uma negociação assistida ou facilitada por um ou mais terceiros na qual se desenvolve processo composto por vários atos procedimentais pelos quais o terceiro imparcial facilita a negociação entre pessoas em conflito, habilitando-as a melhor compreender suas posições e a encontrar soluções que se compatibilizam aos seus interesses e necessidades.

- A mediação, enquanto processo de resolução de conflitos não adversarial, apresenta celeridade, efetividade dos resultados, preservação da autoria, redução do custo emocional e financeiro, sigilo, privacidade, igual oportunidade de participação, transformação das relações, aprendizagem, prevenção de conflitos e sua reincidência, responsabilidade nas decisões co-construídas. A mediação, portanto, traz a possibilidade de não somente ser utilizada como meio alternativo para reduzir o estoque de processos, mas também de introduzir uma nova cultura que encontre meios adequados de solução de conflitos, levando à concretização da cultura da paz por meio da dissolução de litígios e construção do consenso, inclusive no âmbito do Direito Tributário.

- A conciliação, por sua vez, é uma técnica de resolução de controvérsias consistente na atividade desempenhada por um terceiro de auxiliar as partes num litígio a chegarem a uma solução autocompositiva. É, portanto, uma forma de resolução de conflitos, onde um terceiro, neutro e imparcial, chamado conciliador, facilita a comunicação entre pessoas que mantêm uma relação pontual na busca de seus interesses e na identificação de suas questões, através de sua orientação pessoal e direta, buscando um acordo satisfatório para ambas.

- A técnica da conciliação pode ser utilizada na transação tributária, tendo em vista que o agente público poderá realizar concessões mediante a presença de um terceiro que possa orientar a resolução do conflito, devendo observar, no entanto, os limites legais da lei autorizativa da transação tributária.

- A arbitragem é conceituada como uma técnica para a solução de conflitos através da intervenção de uma ou mais pessoas que recebem seus poderes de uma convenção privada, decidindo com base nesta, sem que haja intervenção do Estado, sendo a decisão destinada a assumir eficácia de sentença judicial. As alterações na atual Lei de Arbitragem ratificaram a possibilidade de arbitragem no âmbito da administração pública, desmistificando a sua impossibilidade em razão da vinculação ao princípio da legalidade.

- Os paradigmas definem os contornos de um modelo científico e delimitam a lógica que permitirá o seu aprimoramento e a obtenção de respostas a questões problemáticas, subtraindo determinados pressupostos à dúvidas, cuja legitimidade é simplesmente aceita como premissa. . A sucessão de anomalias e questões não respondidas pode conduzir a uma crise do paradigma vigente, de forma que surgem teorias revolucionárias, propondo a substituição do objeto e da forma como as perguntas devem ser feitas – propõe-se a revisão das premissas do modelo científico adotado.

- Durante a vigência de um paradigma, a ciência do direito é concebida a partir de determinadas premissas ou pontos de partidas, que servem como postulados explicativos de todo o sistema. No entanto, quando se observa o acúmulo de anomalias não solucionadas dentro do paradigma, surgem teorias que põem em questionamento a sua legitimidade e propõem novas formas de conceber o objeto e a própria metodologia de trabalho da ciência jurídica, identificando-se a crise de paradigmas na seara jurídica

- O paradigma tradicional de que o Administrador está adstrito ao princípio da legalidade estrita, entendida esta como obediência à lei formal, emanada do Poder Legislativo, dá vez ao princípio da juridicidade, que é a vinculação ao Direito como um todo, a começar pela Constituição Federal.

- Sobre a discricionariedade administrativa, esta não permaneceu estática. O princípio da supremacia do interesse público tem que ser aplicado em consonância com os princípios todos que informam o direito administrativo e outro consagrados no ordenamento jurídico. Além disso, também visa proteger os vários interesses das diversas camadas sociais, como os direitos econômicos e sociais, de forma que a Administração Pública possui prerrogativas que lhe garantem uma autoridade necessária para a consecução do interesse

público, ao mesmo tempo que tem que observar os direitos fundamentais para evitar os abusos de poder.

- Não há como se justificar a supremacia do interesse público sobre o privado diante de um sistema de direitos fundamentais instituídos pela Constituição e estrutura pluralista e maleável dos princípios constitucionais, de forma que se impõe à Administração Pública ponderar os interesses em jogo em cada caso concreto, buscando a sua concretização numa grau máximo de otimização, guiada pelo princípio da proporcionalidade e padrões visitados nos diplomas normativos ordinários.

- A Administração consensual passa a ser a de compor conflitos envolvendo interesses estatais e interesses privados, definitivamente incluindo os cidadãos no processo de determinação e densificação do interesse público.

- O Direito Administrativo contemporâneo deve perseguir novas formas de legitimação da ação administrativa na persecução do interesse público, inspirado na flexibilidade, na colaboração, na cooperação e, sobretudo, na confiança e ponderação entre os diversos interesses envolvidos, com o conseqüente afastamento na crença de que a coerção deva preponderar nas relações administrativas.

- Essa nova tendência tem lançado influências no Direito Tributário, haja vista se tratar de um ramo do Direito Público, em que se observa a forte presença dos princípios e regras do Direito Administrativo principalmente no que se refere ao trato da arrecadação dos tributos.

- A consensualidade no Direito Tributário já vem, inclusive, determinada no próprio Código Tributário Nacional, prevista expressamente ao tratar da transação tributária. Enquanto esta corresponde ao instituto jurídico em sua grandeza, os meios alternativos de solução de conflito se mostram como técnicas a serem utilizadas para se alcançar os objetivos da determinação do litígio e da extinção do crédito tributário. Além disso, a transação tributária traz maior grau de eficiência na arrecadação tributária, economicidade na atuação da Administração Pública e diminuição dos litígios administrativos e judiciais a respeito das relações jurídicas tributárias. Por outro lado, o crédito tributário se trata de um bem público disponível e passível de transação, havendo normas legais abrangentes, não questionadas judicialmente prevendo acertamento na totalidade do objeto do tributo. Por fim, a transação tributária suscita questões quanto a isonomia e à transparência, haja vista que serão consideradas as particularidades de cada caso concreto, devendo a Administração Pública respeitar todos os limites da Lei de Responsabilidade Fiscal.

- A mediação, por se tratar de meio alternativo de solução de conflito em que há um terceiro que auxilia no entendimento entre as partes, pode ser realizada no âmbito da Administração Tributária para fins de cobrança de crédito tributário que não fora pago tempestivamente pelo sujeito passivo. É a mediação na seara do Direito Tributário que permite uma melhor relação entre o particular e a Administração Tributária, posto que esta passa a observar com mais afinco as causas que levam ao conflito tributário e quais os motivos que levam o sujeito a não realizar o pagamento dos tributos ou cumprimento das obrigações acessórias.

- A Administração Tributária deve oportunizar o contribuinte demonstrar os aspectos pessoais que impediram ou dificultaram o pagamento da exação fiscal, de forma que será observada a sua capacidade contributiva pela Administração Tributária para fins de cobrança adequada e justa do tributo. Ademais, seria realizada a isonomia tributária no seu aspecto material, derrubando qualquer argumento em desfavor da utilização dos meios alternativos de solução de conflitos nesta temática.

- Cabe ressaltar que a mediação no âmbito administrativo seria melhor aplicada aos casos em que os valores devidos a título de tributo fossem limitados aos valores indicados nas leis de juizados especiais estaduais e federais, incidindo respectivamente nos tributos de competência municipal, estadual e federal os referidos limites.

- Caso os valores ora sugeridos sejam considerados elevados, que seja realizada uma pesquisa quanto ao montante que é gasto para se realizar a cobrança de um crédito tributário ao se movimentar a máquina judiciária, bem como avaliar os riscos de sucumbência.

- A mediação tem supedâneo legal em face da Lei 13.140/2015, bem como na Lei 13.105/2015, haja vista que se prevê a possibilidade de mediação de créditos tributários. Faltaria apenas uma lei que regulamentasse o procedimento da mediação no âmbito administrativo tributário municipal, estadual e federal.

- Realizada a mediação, a obrigação tributária persistiria, haja vista que esta nascera com a realização pelo sujeito passivo do ato ou da ocorrência do fato previsto na norma tributária como causa de sua incidência e nascimento da referida obrigação. Seria apenas alvo da mediação o crédito tributário, podendo ser alterado o valor a ser pago a título de tributo ou de sanção por descumprimento de obrigação acessória. Tais modificações devem ser realizadas sob a orientação da lei e sob a observação dos limites que a lei autorizadora traz para a realização da transação tributária. Ou seja, não haveria arbitrariedade do agente público, haja vista que a própria lei definiria o espaço de sua atuação e decisão, havendo

abertura apenas para a discricionariedade pautada na oportunidade e conveniência. Além disso, deve haver ressalvas para se utilizar a mediação: a renúncia do direito do sujeito passivo em recorrer aos órgãos administrativos, assim como a redução ou o cancelamento do crédito tributário dependerá de manifestação de autoridades superiores da Administração Tributária. Assim se impediria de qualquer forma um ato arbitrário do agente público.

- O crédito tributário que dera ensejo ao procedimento de transação tributária por meio da mediação se esvairia, dando espaço para um novo crédito definido na e proveniente da mediação. Ademais, pode ser objeto da mediação a aplicação das hipóteses de extinção do crédito tributário previstas no próprio Código Tributário Nacional. A obrigação tributária seria extinta, por sua vez, após o cumprimento do acordo, pondo um ponto final na relação jurídica tributária proveniente da ocorrência do fato previsto na norma no mundo fenomênico – não é da natureza das obrigações persistirem no tempo, sendo-lhe característica a sua efemeridade.

- Assim, realizada a mediação nos termos da lei autorizadora, obtido o acordo, não haveria necessidade de ajuizamento de execução fiscal e outras medidas de constrangimento do patrimônio do sujeito. Além disso, haveria celeridade na arrecadação tributária, bem como diminuição no número dos processos exacionais no âmbito do Poder Judiciário.

- Poder-se-ia cogitar da possibilidade de aplicação da mediação no procedimento da consulta administrativa, para fins de construir a interpretação conjuntamente, demonstrando o viés consensual da Administração Tributária.

- Na seara tributária, o conciliador seria um terceiro que poderia manifestar a sua opinião sobre a solução justa para o conflito e propor os termos do acordo entre o particular e Administração Tributária, desde que observasse os limites da lei autorizadora.

- No âmbito do processo administrativo, a conciliação pode se dar após a instauração dele, com a apresentação pelo sujeito passivo de uma impugnação. Caberia tanto ao agente público como o particular apresentar um requerimento para uma sessão de conciliação, na tentativa de se realizar uma transação tributária através de concessões mútuas baseadas em facilitação de pagamento, discussões a respeito da verdade real dos fatos considerados numa notificação ou num auto de infração, estudando-se o caso de forma mais detalhada com fins de realizar o princípio da isonomia no seu aspecto material e a considerar adequadamente a capacidade contributiva. Assim, um terceiro – um conciliador escolhido pelas partes num cadastro nacional de conciliadores, estaria incumbido de presidir a sessão de

conciliação entre o particular e o agente público, nos termos da lei autorizadora e que preveja o procedimento para instauração deste tipo de conciliação, suspendendo o processo administrativo até o deslinde da conciliação positiva ou frustrada. Neste último caso, haverá prosseguimento do processo, levando a julgamento em primeira instância da impugnação do sujeito ativo.

- Cabe aos entes que possuem o poder de tributar instituir a referida lei, indicando os limites da autoridade administrativa para realizar a conciliação, bem como estipulando os atos procedimentais. Por fim, cabe ressaltar que não deveria haver limites quanto ao valor de tributo devido para fins de instauração do procedimento de conciliação, posto que esta seria possível apenas após a realização do lançamento tributário que gera causa à notificação ou lavratura do auto de infração e posterior apresentação impugnação, dando vazão ao direito do contraditório e da ampla defesa.

- A conciliação também pode se desenvolver no âmbito do processo judicial a qualquer momento. Isto porque assim prevê a lei 13.105/2015, bem como a lei 9.099/95 e 10.259/2009. Ademais, pode ser alvo da conciliação judiciária qualquer montante de crédito tributário executado, acarretando como efeito do acordo a extinção do crédito tributário e suspensão da demanda até o efetivo cumprimento daquele pelas partes, com supedâneo no artigo 40 da Lei 6.830/80.

- O conciliador pode ser tanto um sujeito cadastrado no banco de dados do Ministério da Justiça, assim como o próprio juiz. No primeiro caso, a conciliação iria ocorrer antes da realização da garantia da execução fiscal, enquanto no último caso seria realizada a pedidos de uma das partes por uma audiência de conciliação após a apresentação de garantia do débito pelo executado, podendo ocorrer em qualquer fase do processo. Isto porque o juiz poderia intervir no processo para apresentar uma solução do caso dos autos, mediante concessões a serem realizadas pela Fazenda e pelo executado, antecipando o fim da demanda.

- As propostas do conciliador e do juiz no âmbito do processo judicial devem atender aos ditames da lei autorizadora da conciliação, observando os limites referentes à renúncia do crédito tributário, haja vista que o procurador da Fazenda não poderá ir além do que a lei o permite – a discricionariedade não se traduz numa brecha legal que abre alternativas ilimitadas ao agente público. Ademais, não serão observadas as condições do contribuinte ou as razões do seu inadimplemento – a conciliação não busca entender as razões do conflito tributário, mas apenas apresentar uma solução ao caso concreto.

- No campo tributário, a arbitragem, tendo por objeto as situações factuais que envolvem a constituição do crédito tributário, necessita ter um tratamento legal específico que fixe os limites dentro dos quais possa ser praticado, como ocorre com a arbitragem entre particulares, visto que há normas constitucionais e infraconstitucionais que precisam ser observadas, como é o caso do princípio da legalidade, sob pena de transgressão de princípios administrativos.

- A arbitragem na área do Direito Tributário dependerá de lei que a autorize e do consenso prévio dos seus autores, o que se dá ao firmar o compromisso arbitral, através do qual os interessados se comprometem a resolver eventuais querelas através da arbitragem e não da via judicial, compromisso esse que pode ficar restrito às situações de fato que envolvam o critério material e quantitativo.

- Ou seja, as normas devem descrever todos os elementos da regra-matriz de incidência tributária que podem ser submetidos à arbitragem. A norma deve respeitar o interesse geral e não diminuir a repressão às infrações, que devem continuar sendo penalizadas. Assim, deve estabelecer que as diminuições ou extinções não podem ter como efeito permitir aos contribuintes obter um desconto maior, no que diz respeito ao pagamento dos seus impostos, do que aqueles que podem eventualmente obter no sistema financeiro.

- Todos os litígios que envolvam direitos patrimoniais disponíveis podem ser objeto de arbitragem, hipótese em que o Poder Judiciário está afastado do julgamento desses conflitos, valendo aquilo que os árbitros decidirem.

- Não há um acordo de vontades entre Fisco e contribuintes determinando o montante do tributo devido ou dizendo que nesse caso a lei não se aplica ou nesse caso a interpretação é num sentido ou noutro. Em verdade, acorda-se sim que terceiros - árbitros especializados e legalmente habilitados - irão aplicar a lei no caso concreto.

- A arbitragem deve ser analisada especialmente do ponto de vista de seus efeitos, no caso, das vantagens que pode proporcionar, como a redução do tempo para dirimir os conflitos. Nota-se que a aplicação do instituto permite que a resolução de contendas seja mais rápida, o que é benéfico tanto para o Estado como para os sujeitos passivos. Nesse sentido, haveria uma diminuição da sobrecarga do Poder Judiciário, pois um conjunto de ações judiciais que ocupa esse meio pode encontrar uma outra forma para resolver as suas lides, inclusive, de forma mais rápida.

- A extinção do litígio pela arbitragem se dá não com a modificação da obrigação tributária ou dos aspectos do fato ocorrido no mundo fenomênico. Em verdade, discutem-se

os elementos do aspecto quantitativo, haja vista que podem ser alterados a partir da análise do caso concreto, sanando-se dúvidas a respeito de interpretações divergentes entre o contribuinte e a Administração Tributária, ou até mesmo entre os próprios agentes públicos. Por tratar de situações duvidosas e interferir no montante devido a título de tributo, tem-se que pode ser realizado o procedimento tanto na seara administrativa assim como enquanto tramitar processos judiciais que tratem da matéria. Isto porque nenhuma legislação impede que haja a realização da transação e a solução do litígio – pelo contrário: o movimento atual se pauta justamente na realização de acordos e diminuição de litígios judiciais, buscando favorecer contribuinte e Administração Tributária e, por consequente, a sociedade.

- As soluções de conflitos que surgem, nesse campo, não podem mais ficar sujeitas à morosidade de demandas judiciais que se perdem, no tempo, e os princípios da indisponibilidade e da legalidade não podem constituir óbices à solução de eventuais dissídios, via arbitragem ou conciliação ou mediação. O direito, assim, deve andar de mãos dadas com a realidade, sob pena de fenecer solitário. O mundo moderno exige rápidas inovações.

REFERÊNCIAS

ACADEMIA DAS CIÊNCIAS DE LISBOA. **Dicionário da Língua Portuguesa Contemporânea**. Lisboa: Verbo, 2001.

ALCALÁ-ZAMORA Y CASTILLO, Niceto. **Proceso, autocomposición y autodefensa: contribución al estudio de los fines del proceso**. 3ª ed. Cidade do México: Univesidad Nacional Autónoma de México, 2000.

ACENSÃO, José de Oliveira. **A tipicidade dos direitos reais**. Lisboa: Petronu, 1968.

ALESSI, Renato. **Intituzioni de Diritto tributario**. Turin, UTET, 1965.

_____. **Principi di diritto amministrativo**. Quarta edizione. Milano: Giuffrè, 1978.

ALVIM, J. E. Carreira. **Comentários à lei de arbitragem**. Curitiba: Juruá, 2007.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 11ª ed. Ver. E atual. São Paulo: Saraiva, 2005.

ANDRADE, Nuno Pinheiro de. O contencioso administrativo no império. **Jornal do Comércio**, Rio de Janeiro: 1916.

ANDRADE. Raimundo Luiz de. A Utilização de Meios Extrajudiciais- Mediação, Conciliação e Arbitragem- na Solução de Litígios no Direito Tributário Brasileiro. *In* BOMFIM, Ana Paulo Rocha; MENEZES, Hellen Monique Ferreira. (coord). **Dez Anos da Lei de Arbitragem: Aspectos Atuais e Perspectivas para o Instituto**. Ed. Lumen Juris. Rio de Janeiro, 2007, p 139 -153.

ARAÚJO, Nadja. **Transação tributária: possibilidade de consenso na obrigação imposta**. Porto Alegre: Núbria Fabris Ed., 2009.

ARISTÓTELES (2005), Analíticos Posteriores, *In* **Órganon**, trad. de E. Bini, Edipro, São Paulo (orig. c. 350 a.C.).

ASSUNÇÃO, Matheus Carneiro. **A transação tributária e o projeto de lei nº 5.082/2009. Publicado em 2009**. Disponível em: < www.agu.gov.br/page/download/index/id/6064408> Acesso em 01 de jan 2016.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 1990.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2010

AZEVEDO, André Goma de (org). **Estudos em arbitragem, mediação e conciliação**. Brasília: Ed. Grupos de Pesquisa, 2004.

BACELLAR FILHO, Romeu Felipe. **Direito administrativo e o novo código civil**. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

BALEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

_____. **Limitações ao poder de tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BARBOSA, Ana Luiza Neves de Holanda; SIQUEIRA, Rozane Bezerra de. **Imposto ótimo sobre o consumo: resenha da teoria e uma aplicação ao caso brasileiro**. Brasília: IPEA, 2000.

BARBOSA, Denis Borges. Nota sobre o uso da transação pela Administração Pública. Disponível em:

<http://www.denisbarbosa.addr.com/arquivos/200/outros/mediacao_interesse_publico.pdf> Acesso em 27 jan 2016.

BARROSO, Luís Roberto. Neoconstitucionalismo: o triunfo tardio do Direito Constitucional no Brasil. **Revista da EMERJ**, Rio de Janeiro, v. 9, n. 33, 2006

BASSANEZE, João Marcello Tramuja. **Extinção da obrigação tributária**. 1998. Fls. Dissertação (Mestrado). Faculdade de Direito do Estado da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 1998.

BASTAZINE, Cleber Alves. **Mediação em relações de trabalho**, 2012. 181 f. Dissertação (Mestrado). Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. Transação no direito tributário, discricionariedade e interesse público. *In* **Revista Dialética de Direito Tributário** n. 83, 2002.

_____. **Transações administrativas**: um contributo ao estudo do contrato administrativo como mecanismo de prevenção e terminação de litígios e como alternativa à atuação administrativa autoritária, no contexto de uma administração pública mais democrática. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1963.

BEVILAQUA, Clovis. **Código civil dos Estados Unidos do Brasil Comentado**. V. IV. Rio de Janeiro: Paulo de Azevedo Ltda., 1950.

BINENBOJM, Gustavo. Da supremacia do interesse público ao dever de proporcionalidade: um novo paradigma para o Direito Administrativo. *In* SARMENTO, Daniel. (org.) **Interesses públicos 'versus' interesses privados**: desconstruindo o princípio da supremacia do interesse público. Rio de Janeiro: Lúmen Júris. 2005.

_____. **Temas de direito administrativo e constitucional**: artigos e pareceres. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

_____. **Uma teoria do direito administrativo**: direitos fundamentais, democracia e constitucionalização. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

_____. **Uma teoria do direito administrativo**: direitos fundamentais, democracia e constitucionalização. Rio de Janeiro: Renovar, 2014.

BOGO, Luciano Alaor. **Elisão tributária**: licitude e abuso do direito. 1ªed, 3 tir. Curitiba: Juruá, 2009.

BONAVIDES, Paulo. **Do estado liberal ao estado social**. São Paulo: Malheiros, 2001.

BOURDIEU, Pierre. Introdução a uma sociologia reflexiva. *In* BOURDIEU, Pierre. **O poder simbólico**. Rio de Janeiro: Bertrand Brasil, 2002, p 17-58.

BORGES, Alice Maria Gonzales. **Temas do Direito Administrativo Atual (Estudos e Pareceres)**. Belo Horizonte: Fórum, 2004.

BORGES, José Souto Maior. **Obrigação tributária** – uma introdução metodológica. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

_____, Premissas para estudo da obrigação tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n 20, maio,1997, p 57 – 64

BRASIL. Constituição (1824). **Constituição da Política do Império do Brazil**. Rio de Janeiro, Imperador Dom Pedro I, 1824.

_____, Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988.

_____, Decreto 737 de 25 de novembro de 1850. Determina a ordem do Juízo no Processo Commercial. CLBR, Imperador, Rio de Janeiro, 25 de novembro de 1850. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/Historicos/DIM/DIM737.htm>. Acesso em: 26 dez. 2015.

_____, Decreto 15.783, de 8 de novembro de 1922. Aprova o regulamento para execução do Código de Contabilidade Publica. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 10, nov., 1922. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1910-1929/D15783.htm>. Acesso em: 26 dez. 2015.

_____, Lei 3.071, de 1 de janeiro de 1916. Institui o Código Civil dos Estados Unidos do Brasil. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 5, jan., 1916. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L3071.htm>. Acesso em 01 jan 2016.

_____, Lei 4.320, de 17 de março de 1964. Institui o Código Civil. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 04, mai., 1964. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm>. Acesso em 01 jan 2016.

_____, **Lei 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõem sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Código tributário nacional, código de processo civil, constituição federal e legislação tributária e processual tributária. CARRAZA, Roque Antonio (organizador), 4ª ed. rev., ampl., e atual. São Paulo, SP: Editora Revista dos Tribunais, 2013.

_____, Lei 6.830, de 22 de setembro de 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 24, set., 1980. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6830.htm>. Acesso em 24 jan 2016.

_____, Lei 8.666, de 21 de junho de 1993. Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 22, jun., 1993. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8666cons.htm>. Acesso em 24 jan 2016.

_____, Lei 8.987 de 1995, de 13 de fevereiro de 1995. Dispõe sobre o regime de concessão e permissão da prestação de serviços públicos previsto no art. 175 da Constituição Federal, e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 13, fev., 1995. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8987cons.htm>. Acesso em 24 jan 2016.

_____, Lei 9.099, de 26 de setembro de 1995. Dispõe sobre os Juizados Especiais Cíveis e Criminais e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 27, set., 1995. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9099.htm>. Acesso em 24 jan 2016.

_____, Lei 9.307, de 23 de setembro de 1996. Dispõe sobre a arbitragem. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 24, set., 1996. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9307.htm>. Acesso em 24 jan 2016.

_____, Lei 9.472, de 16 de julho de 1997. Dispõe sobre a organização dos serviços de telecomunicações, a criação e funcionamento de um órgão regulador e outros aspectos institucionais, nos termos da Emenda Constitucional nº 8, de 1995. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 17, jul., 1997. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9307.htm>. Acesso em 7 jan 2016.

_____, Lei 9.478, de 6 de agosto de 1997. Dispõe sobre a política energética nacional, as atividades relativas ao monopólio do petróleo, institui o Conselho Nacional de Política Energética e a Agência Nacional do Petróleo e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 7, ago., 1996. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9307.htm>. Acesso em 24 jan 2016.

_____, Lei 9.784, de 29 de janeiro de 1999. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 01, fev., 1999. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9784.htm>. Acesso em 24 jan 2016.

_____, Lei 10.259, de 12 de julho de 2001. Dispõe sobre a instituição dos Juizados Especiais Cíveis e Criminais no âmbito da Justiça Federal. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 13, jul., 2001. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LEIS_2001/L10259.htm>. Acesso em 29 jan 2016.

_____, Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 11, jan., 2002. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10406.htm>. Acesso em 01 jan 2016.

_____, Lei 11.101, de 9 de fevereiro de 2005. Regula a recuperação judicial, a extrajudicial e a falência do empresário e da sociedade empresária. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 9, fev., 2005. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/111101.htm>. Acesso em 01 jan 2016.

_____, Lei 12.153, de 22 de dezembro de 2009. Dispõe sobre os Juizados Especiais da Fazenda Pública no âmbito dos Estados, do Distrito Federal, dos Territórios e dos Municípios. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 22, dez., 2009. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Lei/L12153.htm>. Acesso em 29 jan 2016.

_____, Lei 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 17, mar., 2015. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13105.htm>. Acesso em 24 jan 2016.

_____, Lei 13.129, de 26 de maio de 2015. Altera a Lei nº 9.307, de 23 de setembro de 1996, e a Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, para ampliar o âmbito de aplicação da arbitragem e dispor sobre a escolha dos árbitros quando as partes recorrem a órgão arbitral, a interrupção da prescrição pela instituição da arbitragem, a concessão de tutelas cautelares e de urgência nos casos de arbitragem, a carta arbitral e a sentença arbitral, e revoga dispositivos da Lei nº 9.307, de 23 de setembro de 1996. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 27, mai., 2015. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13129.htm#art1>. Acesso em 24 jan 2016.

_____, Lei 13.140, de 26 de junho de 2015. Dispõe sobre a mediação entre particulares como meio de solução de controvérsias e sobre a autocomposição de conflitos no âmbito da administração pública; altera a Lei nº 9.469, de 10 de julho de 1997, e o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972; e revoga o § 2º do art. 6º da Lei nº 9.469, de 10 de julho de 1997. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 29, jun., 2015. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13140.htm>. Acesso em 24 jan 2016.

_____, Lei Complementar 101, de 4 de maio 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 04, mai., 2000. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em 01 jan 2016.

_____, Decreto-Lei 2848, de 7 de dez 1940. Código Penal. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 07, dez., 1940. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del2848compilado.htm>. Acesso em 26 jan 2016.

_____., Decreto 70.235.de 6 de mar 1972. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 07, mar., 1972. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D70235cons.htm>. Acesso em 26 jan 2016.

_____., **II Pacto Republicano de Estado por um Sistema de Justiça Mais Acessível, Ágil e Efetivo**. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaNoticiaStf/anexo/PactoRepublicano.pdf>>. Acesso em: 21 jan. 2016.

_____., **Projeto de Lei 5.802**, de 18 de agosto de 2009. Dispõe sobre transação tributária, nas hipóteses que especifica, altera a legislação tributária e dá outras providências. Apresentação em 20 abr. 2009. Poder Legislativo, Brasília, DF. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=8F5859D6893ACD6E76C589C310454F83.proposicoesWeb1?codteor=648733&filename=PL+5082/2009>. Acesso em: 26 dez. 2015.

_____., Supremo Tribunal Federal. Agravo de Instrumento nº 52181. Tribunal Pleno. Relator Ministro Bilac Pinto. Guanabara. Diário de Justiça 14 nov 1973, p. 49-50.

_____., Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 253.885-0/MG. Relatora Ministra Ellen Gracie. Distrito Federal, de 14 de junho de 2002, in DJ 21-06-2002, p.-118.

_____., Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.917. Relator Ministro Ricardo Lewandowski. Distrito Federal, de 24 de agosto de 2007, in DJ 24-08-2007, p.-***.

_____., Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.405 . Relator Ministro Sepúlveda Pertence. Distrito Federal, de 12 de agosto de 2013, in DJ 26-03-2014.

_____., Supremo Tribunal Federal. Sentença Estrangeira nº 5.206 . Relator Ministro Teori Zavascki. Distrito Federal, de 26 de março de 2014, in DJ 30-04-2014, p.-***.

_____., Conselho Nacional de Justiça. Azevedo, André Gomma de (org). **Manual de Mediação Judicial**, 5ª ed. Brasília: Conselho Nacional de Justiça e Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, 2015

BRITO, Edvaldo. A constituição definitiva do crédito tributário e a prescrição. *In Cadernos de pesquisas tributárias nº 1*. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1976, p 89-99.

_____., Composição extra-judicial de conflitos tributários. *In PAULA JUNIOR, Aldo de. [et al.]. Congresso Nacional de Estudos Tributários*. Direito Tributário e os conceitos de direito privado. São Paulo: Noeses, 2010, fls. 291-323.

_____., O conceito atual de tributo. *In Revista dos mestrados em direito econômico da UFBA*. Salvador, n. 1, jan/jun 1991, p 27 – 33

_____., **Direito tributário**: imposto, tributos sinalagmáticos, contribuições, preços e tarifas, empréstimos compulsórios. São Paulo: Atlas, 2015.

_____. **Direito tributário e constituição:** estudos e pareceres. 1ª ed. São Paulo: Atlas, 2016

_____. Planejamento Tributário: o legítimo direito de resistir ao pagamento de tributos. *In* Valdir de Oliveira Rocha (Coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário.** São Paulo: Dialética, 2008, p 94-115.

_____. **Reflexos jurídicos da atuação do estado no domínio econômico.** São Paulo: Saraiva, 1982.

BUJANDA, Fernando Sainz. **Sistema de Derecho Financiero:** introduccion. Volumen Segundo. Madri: Facultad de Derecho de La Universidad Complutense, 1985.

BUSCH, Robert; FOLGER, Joseph P. **La promessa de mediación.** Buenos Aires: Ganica, 2006.

CALMON, Petrônio. **Fundamentos da mediação e da Conciliação.** São Paulo: Forense, 2007.

CANARIS, Claus-Wilhelm. **Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito.** 3.ª ed. Tradução Menezes Cordeiro. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 2002.

CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição.** 5ª ed. Coimbra: Almedina, 2001.

CAIRD, Douglas; GERTNER, Robert H., e PICKER, Randal C. **Game theory and the law.** Cambridge, Ma: Havard University Press, 1994.

CALMON, Petrônio. **Fundamentos da mediação e da conciliação.** Rio de Janeiro: Forense, 2007.

CARDOSO, Alessandro Mendes. **O dever fundamental de recolher tributos no estado democrático de direito.** Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.

CARMONA, Carlos Alberto. **A arbitragem no processo civil brasileiro.** São Paulo: Malheiros Ed., 1993.

_____. **Arbitragem e processo:** um comentário à Lei n. 9.307/96. São Pauo: Atlas, 2006

CARNELUTTI, Francesco. **Instituciones del Proceso Civil.** Tradução da quinta edição italiana por Santiago Sentis Melendo. Buenos Aires: Ediciones Jurídicas Europa-America, 1973.

_____. **Sistema de direito processual civil.** Tradução de Hiltomar Martins Oliveira. São Paulo: Lemos e Cruz, 2004.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito constitucional tributário,** 26 ed., São Paulo: Malheiros, 2010.

CARREIRA ALVIM, J. E. **Código de processo civil reformado**. 2ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1995.

CARVALHO, Cristiano. **Teoria da decisão tributária**. São Paulo: Saraiva. 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. A relação jurídica tributária e as impropriamente chamadas obrigações acessórias. **Revista de direito Público**, vol 17, jul-set, 1971.

_____. **Curso de direito tributário**. 19ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

_____. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

CARVALHO, Rubens Miranda de. **Transação tributária, arbitragem e outras formas convencionais de solução de lides tributárias** – São Paulo: Editora Juarez de Oliveira, 2008.

CASAMIGLIA, Albert. **Eficiencia y derecho**. Doxa, n.4, 1987.

CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 18 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

_____. **Direito tributário: fundamentos constitucionais, análise dos impostos, incentivos à exportação, doutrina, prática e jurisprudência**. 12ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.

CASTRO NUNES, José de. **Da fazenda pública em juízo**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1950.

CATARINO, João Ricardo e FILIPPO, Luciano Gomes. **A transação sobre questões de fato e sobre a interpretação das normas fiscais: novas perspectivas para resolução de litígios**. Disponível em

http://aqlfadogados.com.br/docs/a_transacao_sobre_questoes_de_fato_e_sobre_a_interpretacao_das_normas_fiscais.pdf. Acesso em 10 de jan 2016.

CERQUINHO, Percival Julio Vaz. A relação jurídica tributária. In **Revista Justitia**. Ministério Público de São Paulo. São Paulo. v. 45, n. 120, p. 119–141, jan./mar., 1983.

CHIOVENDA, Giuseppe. **Instituições de direito processual civil**. V.1. Tradução de Guimarães Menegale. São Paulo: Saraiva. 1969.

CHULVO, Cristina Pauner. **El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos**. Madri: Centro de estudios políticos y constitucionales, 2002.

CIRNE LIMA, Ruy. **Princípios de Direito Administrativo**. 7ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito civil**. V II. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

COIMBRA, M. **O círculo da escrita**. O texto argumentativo e a consciência (meta) linguística no ensino secundário. 2012. 289 f. Tese (Doutorado em Educação) – Instituto da Educação. Universidade Lusófona de Humanidades e Tecnologias. Lisboa. 2012.

COLOMA, Paula Vicente-Arche. **El Arbitraje en el Ordenamiento Tributario Español: una propuesta**. Madri: Marcial Pons, 2005.

CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1997.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Resolução 125**. Dispõe sobre a Política Judiciária Nacional de tratamento adequado dos conflitos de interesses no âmbito do Poder Judiciário e dá outras providências. De 29 de novembro de 2010. Disponível em: <<http://www.cnj.jus.br/busca-atos-adm?documento=2579>> Acesso em 25 jan 2016.

COSTA, Alcides Jorge. **Da extinção das obrigações tributárias**. São Paulo: Edusp, 1991.

COUTO E SILVA, Almiro do. Os indivíduos e o Estado na realização de tarefas públicas. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 209, p. 43-70, jul./set. 1997.

CRETILLA NETO, José. **Comentários à lei de arbitragem brasileira**. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 38-39.

DACOMO, Natália de Nardi. **Direito tributário participativo: transação e arbitragem administrativas da obrigação tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

DELGADO, Maurício Godinho. Arbitragem, Mediação e Comissão de Conciliação prévia no Direito do Trabalho Brasileiro, **Revista Ltr**. São Paulo. V 66, n 6, jun 2002.

DEMARCHI, Juliana. Técnicas de conciliação e mediação. In GRINOVER, Ada Pellegrini; WATANABE, Kazuo; LAGRATA NETO, Caetano. **Mediação e gerenciamento do processo**. São Paulo: Atlas, 2008.

DENARI, Zelmo. Prescrição e decadência em direito tributário. **Revista da Procuradoria-Geral do Estado de São Paulo**. São Paulo, nº 7, dez 1975, p161-170.

DERZI, Mizabel. **Direito tributário, direito penal e tipo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.

DEUTSCH, Morton. **The Resolution of conflict: constructive and destructive processes**. New Haven: Yale University Press, 1973.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 18ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.
_____. **Direito administrativo**. 26ª ed, São Paulo: Atlas, 2013.

DINAMARCO, Cândido Rangel. **Instituições de direito processual civil**. Volume I. São Paulo: Malheiros, 2001.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro**. Teoria geral das obrigações. V. 2. São Paulo: Saraiva, 2007.

_____. **Dicionário jurídico**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

ENGISCH, Karl, **Introdução ao pensamento jurídico**. 8ª ed. Tradução João Baptista Machado. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 2001. (Ein führung in das juristische Denken, Stuttgart ,1956.

ESPÍRITO SANTO, Leonardo Motta. Direito Administrativo. In: MOTTA, Carlos Pinto Coelho. **Curso prático de Direito Administrativo**. 2. Ed. Rev. Atual. Ampl. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.

ESQUIVÉL, José Luís. **Os contratos administrativos e a Arbitragem**. Coimbra: Almedina, 2004.

ETMAN, Gustavo E. L. **Finalización transaccional del conflicto tributario**. Disponível em :< http://www.errepar.com/errepar/impuesto/novedad/DTE_02-06-2009.htm:> Acesso em 10 jan. 2016.

FABRETTI, Lúdio Camargo. **Código Tributário Nacional Comentado**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2005.

_____. **Contabilidade Tributária**. São Paulo: Atlas, 2000.

FARIA, Antônio Bento de. **Código Commercial Brasileiro** Anotado. Rio de Janeiro: Jacinto Ribeiro dos Santos edito, 1912.

FANUCCHI, Fábio. **A decadência e a prescrição no direito tributário**. 3ª ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1976.

FARIA, José Eduardo. A crise no judiciário no Brasil: algumas notas para discussão. **Revista do Ministério Público**, Lisboa, n. 89 em separata. 2002.

FARNSWORTH, Ward. *The legal analyst: a toolkit for thinking about the law*. Chicago: the University of Chicago Press, 1999.

FERNANDES, Rayneider Brunelli Oliveira .A transação tributária a serviço da consensualidade e da eficiência administrativa: aspectos polêmicos sobre a viabilidade da transação tributária em face dos princípios constitucionais do Direito Administrativo. **Revista da Faculdade de Direito da UERJ**. Rio de Janeiro n 27, 2015.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito**. São Paulo: Atlas, 2003.

FIGUEIREDO, Lúcia Valle. **Curso de direito administrativo**. 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

FIGUEIREDO, Paulo Henrique. **A transação tributaria como expressão dos direitos do cidadão**. Recife: Bagaço, 2004.

FIGORELLI, José Osmir; MALHADAS JÚNIOR, Marcos Julio Olivé; MORAES, Daniel Lopes. **Psicologia na mediação** – inovando a gestão de conflitos interpessoais e organizacionais. São Paulo: LTR, 2009.

FIORENZA, Fábio Henrique Rodrigues de Moraes. **Conciliação e administração pública**. Jus Navigandi, Teresina, ano 15, n. 2594, 8 ago. 2010. Disponível em <<https://jus.com.br/artigos/17131/conciliacao-e-administracao-publica/2>> Acesso em 11 jan 2016.

FISCHER, Robert; URY, William; PATTON, Bruce. **Como chegar ao sim** – a negociação e acordos sem concessões. Trad. Vera Ribeiro e Ana Luiza Borges. 2ª ed. Rio de Janeiro: Imago, 2005.

FISS, Owen, RESNIK, Judith. **Adjudication and its alternatives: an introduction to procedure**. Nova Iorque: Foundation Press. 2003.

FRANCO, Antônio Luciano de Souza. **Manual de finanças públicas e direito financeiro**. Vol I. Lisboa: Manuais da Faculdade de Direito de Lisboa, 1974.

FREITAS JÚNIOR, Antônio Rodrigues de. Conflitos de justiça e limites da mediação para a difusão a cultura da paz. In SALLES, Carlos A (Org). **As grandes transformações do processo civil brasileiro**. Homenagem ao Prof. Kazuo Watanabe. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

FREITAS, Juarez. **Discrecionalidade administrativa e o direito fundamental à boa administração pública**. São Paulo: Malheiros, 2009.

_____. **O controle dos atos administrativos e princípios fundamentais**. 3. Ed. Rev. E ampl. São Paulo: Malheiros, 2004.

FURTADO, Antônio Carlos. Transação tributária: extensão e limitações. **Revista Forense**. Rio de Janeiro. v; 276, a. 77,out/dez, 1981, p 39-46.

FURTADO, Lucas Rocha. **Curso de direito administrativo**. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

GABBAY, Daniela Monteiro. Negociação. In Peluso, Antonio Cezar; RICHA, Morgana de Almeida (coord). **Conciliação e mediação: estruturação da política judiciária nacional**. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

GALDINO, Flávio. **Introdução à teoria dos custos dos direitos**. Direitos não nascem em árvores. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

GALINARI, Cledson Moreira. **Transação tributária**. Abordagem principiológica e pragmática da transação tributária. Publicado em 08/2006. Disponível em <http://www.conjur.com.br/2006-ago-18/abordagem_principiologica_pragmatica_transacao_tributaria> Acesso em 02 jan 2016.

GAZDA, Emmerson. **Administração pública em juízo: poder dever de transigir**. Revista de doutrina da 4ª Região, Porto Alegre, 19 jan. 2006. Disponível em:<http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/index.htm?http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao010/emmerson_gazda.htm>. Acesso em: 14 jan. 2016.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. São Paulo: Atlas, 1995.

GINTIS, Hebert. **The bound of reason**. Game theory and the unification of the behavior alsciences. Princeton: Princeton University Press, 2009.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **Transação Tributária**: Introdução à Justiça Fiscal Consensual. Belo Horizonte: Fórum, 2010.

GODOY, Marciano Seabra de. **Justiça, igualdade e direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1999.

GOMES, Orlando. **Obrigações**. 15ª ed. Ver. E atual. Por Humberto Theodoro Júnior. Forense: Rio de Janeiro, 2002.

_____. **Contratos**. 25. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002

_____. **Introdução ao direito civil**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1965.

GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições** (uma figura “sui generis”). São Paulo: Dialética, 2000.

GRILLO, Fábio Artigas. **Transação e justiça tributária**. 2012, f. 312. Tese de Doutorado. Faculdade de Direito da Universidade Federal do Paraná. Curitiba, 2002.

GRINOVER, Ada Pellegrini. A Inafastabilidade do Controle Jurisdicional e uma Nova Modalidade de Autotutela. **Revista Brasileira de Direito Constitucional – RBDC**, n. 10, jul./dez. 2007, p. 1. Disponível em: <http://www.esdc.com.br/RBDC/RBDC-10/RBDC-10-013-Ada_Pellegrini_Grinover.pdf>. Acesso em: 01 jan de 2016.

_____. WATANABE, Kazuo; LAGRASTA NETO, Caetano (Coord). **Mediação e Gerenciamento do Processo** 2ª reimpr. São Paulo: Atlas, 2008.

_____. et al. **Teoria Geral do processo**. 18ª ed. São Paulo: Malheiros, 1993.

GUIMARÃES, Carlos Rocha. **O processo fiscal em problemas de direito tributário**. Rio de Janeiro: Financeiras, 1962.

GUEHENNO, Jean-Marie. **O fim da democracia**. [trad.] Howard Johnson e Amaury Temporal. Rio de Janeiro: Bertrand Brasil, 1994.

GUIMARÃES, Vasco Branco. O papel da vontade na relação jurídico-tributária (Contributo para a compreensão da possibilidade técnico-legal da conciliação e transação como forma de extinguir o débito tributário) In SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de; GUIMARÃES, Vasco Branco. (org). **Transação e arbitragem no direito tributário**. Homenagem ao jurista Carlos Mario da Silva Velloso. São Paulo: Ed. Fórum, 2008, 137-166.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. São Paulo: Atlas, 2005.

HEGEL, G. W. F. **Fenomenologia do Espírito**. Petrópolis: Ed. Vozes, 2003.

IGREJA CATÓLICA APOSTÓLICA ROMANA, ORGANIZAÇÃO DOS ESTADOS AMERICANOS. **Manual de Teorias Básicas de Análisis y Resolución de Conflictos**: La

investigación académica y La Práctica de la resolución de conflictos sociales: ampliando el campo, Arglington: 8 al 21 de junio de 2008, VA.

JARACH, Dino. **Curso superior de derecho tributário**. Buenos Aires: Liceo Profesional Cima, 1969.

_____. **Finanzas públicas y derecho tributário**. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1996.

_____. **O fato impositivo: teoria geral do direito tributário substantivo**. Trad. Dejalma de Campos. 2ª ed. rev. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. Comentários aos artigos 170 a 172 do Código Tributário Nacional. In SOUZA, Hamilton Dias de. TILBERYM Henry.; MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Comentários ao Código Tributário Nacional** .vol IV.São Paulo: IBET – Instituto Brasileiro de Estudos tributários e Editora Resenha Tributária, 1978.

_____. **Manual de Direito Financeiro e Tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 2014.

JAZZAR, Inês Sleiman Molina. **Mediação e conflitos coletivos de trabalho: sociedade e liberdade**. Brasília: Ed. da UnB, 1981.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Comentários à lei de licitações e contratos**. 13ª. Ed. São Paulo, Dialética, 2009.

_____. **Curso de direito administrativo**. São Paulo: Saraiva, 2005.

_____. **Curso de Direito Administrativo**. 10ª ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014.

KEYNES, John Maynard Keynes. **Teoria Geral do Emprego, do Juro e da Moeda**. Tradução de Mário R. da Cruz. São Paulo: Editora Nova Cultural Ltda., 1983.

KUHN, Tomas. **A estrutura das revoluções científicas** (tradução de Beatriz Vianna Boeira e Nelson Boeira). São Paulo: Perspectiva, 2005.

LAPTAZA, J.J. Ferreiro. Arbitrage sobre relaciones tributarias. In **Convención y arbitrage em el derecho tributário**. Madri: Marcial Pons, 1996.

_____. Solución convencional de conflictos en materia tributaria, In **Revista Argentina de Derecho Tributario**, nº 2, Buenos Aires: Universidad Austral, Facultad de Derecho, 2001.

LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. Tradução de José Lamago. 6ª ed., Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002.

LEMES, Selma. **Arbitragem na administração pública**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

LEVY, Fernanda Rocha Lourenço **Cláusulas escalonadas: a mediação comercial no contexto da arbitragem/ Fernanda Rocha Lourenço Levy**. – São Paulo: Saraiva, 2013.

LEVY, Maurício Rodrigo Tavares. **Mediação de conflitos trabalhistas e promoção de direitos humanos**, 2009. 143 f. Dissertação (Mestrado). Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

LIEBMAN, Enrico Tullio. **O despacho saneador e o julgamento do mérito**. Revista dos Tribunais, vol 767, ano 88, set. 1999.

LOCKE, Jonh. Segundo Tratado sobre o governo. São Paulo: Abril Cultural, 1978.
Manual de Teorias Básicas de Análisis y Resolución de Conflictos. Produzido no Sexto ICAR/OEA Tallher de Verano: La investigación académica y La Práctica de la resolución de conflictos sociales: ampliando el campo, 8 al 21 de junio de 2008, Arglington, VA.

MACHADO, Hugo de Brito. A transação no direito tributário. *In: Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo. nº 75, 2001.

_____. **Comentários ao Código Tributário Nacional**, v. III. São Paulo: Atlas, 2005.

_____. **Curso de direito tributário**. 26ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

_____. Transação e arbitragem no âmbito tributário. *In Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, Ano 5, n 28, jul/ago , 2007.

_____. Transação e arbitragem o âmbito tributário. *In SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de; GUIMARÃES, Vasco Branco. (org). Transação e arbitragem no direito tributário*. Homenagem ao jurista Carlos Mario da Silva Velloso. São Paulo: Ed. Fórum, 2008, p 111- 136.

_____. MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Transação em matéria tributária**. Limites. Inconstitucionalidades (parecer). Disponível em: <http://www.sindifisconacional-sp.org.br/UserFiles/File/pdf/ParecerHugodeBritoLGT.pdf>. Acesso em 2jan 2016.

MACHADO, João Baptista. **Participação e descentralização**. Democratização e neutralidade na Constituição de 76. Coimbra: Almedina, 1982.

MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Atlas, 2002.

MARTINS FILHO, Luiz Dias; ADAMS, Luís Inácio Lucena. A transação no Código Tributário Nacional e as novas propostas normativas de lei autorizadora. *In SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de; GUIMARÃES, Vasco Branco. (org). Transação e arbitragem no direito tributário*. Homenagem ao jurista Carlos Mario da Silva Velloso. São Paulo: Ed. Fórum, 200, f 15 – 42.

MARX, Karl. **O capital**: crítica da economia política. O processo de produção de capital. Vol I. Tradução de Regis Barbosa e Flávio R. Kothe. São Paulo: Editora Nova Cultural Ltda.1996.

MEDAUAR, Odete. **A processualidade no direito administrativo**. 2. Ed. Rev. Atual. E ampl. São Paulo: RT, 2008.

_____. **Direito administrativo moderno**. São Paulo: Revista dos Tribunais: São Paulo, 2007.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 18ª ed. Atual. Por Eurico de Andrade Azevedo, Délcio Balestero Aleixo e Jose Emmanuel Burle Filho. São Paulo: Malheiros, 1993.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 17. Ed. Rev. Atual. São Paulo: Malheiros, 2004.

MEDAUAR, Odete. **O direito administrativo em evolução**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

MEDONÇA, Priscila Faricelli. **Transação e arbitragens nas controvérsias tributárias**, 2013. 212 f. Dissertação (Mestrado). Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.

MENKEL-MEADOW, Carrieet al. **Dispute resolution: beyond the adversarial model**. Nova Iorque: Ed. Aspen Publishers, 2005.

MERCOSUL. **Protocolo de Brasília para solução de controvérsias**. DEC. N 01/1991. Disponível em: < <http://www.antaq.gov.br/Portal/pdf/Mercosulprotocolobrasilia.pdf>>. Acesso em 27 jan 2016.

MICHELIN, Dolizete Fátima. . O anteprojeto da Lei Geral de Transação em Matéria Tributária e os princípios constitucionais da legalidade, isonomia e moralidade pública. *In* SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de; GUIMARÃES, Vasco Branco. (org). **Transação e arbitragem no direito tributário**. Homenagem ao jurista Carlos Mario da Silva Velloso. São Paulo: Ed. Fórum, 2008, 2008, fls 331-364.

MINAYO, Maria Cecília de Souza. **Avaliação por triangulação de métodos: abordagem de programas sociais**. Rio de Janeiro: Editora Fiocruz, 2005.

MIRANDA, Jorge. **Teoria do Estado e da Constituição**. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

MIRANDA, Pontes de. **Tratado de direito privado**. T. XXVI. Campinas: Bookseller, 2003.

MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo; MORAES E CASTRO, Leonardo Feitas de. Direito tributário e arbitragem: uma análise da possibilidade e dos óbices ao juízo arbitral em matéria tributária no Brasil. **Revista de Arbitragem e Mediação**. Ano 6. N° 3. Outubro/2009.p. 60 -87.

MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de Direito Civil: direito das obrigações, 2ª parte dos contratos em geral, das várias espécies de contrato dos atos unilaterais, da responsabilidade civil**. São Paulo: Saraiva, 2007.

MONTESQUIEU, Charles de Secondat, Baron de. **Do Espírito das Leis**. Tradução de Pedro Viera Mota. São Paulo: Saraiva, 2000.

MOORE, Christopher W. **O processo de mediação: estratégias práticas para a resolução de conflitos/ Christopher W. Moore; trad. Magda França Lopes**. – 2.ed.- Porto Alegre: Artmed, 1998.

MORAES, Alexandre. **Constituição do Brasil interpretada**. São Paulo: Atlas, 2002.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: forense, 1984.

_____, **Compêndio de direito tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

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 (org). **Transação e arbitragem no âmbito tributário**: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso. Belo Horizonte: Fórum, 2008. Fls. 483– 503.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. Arbitragem nos contratos administrativos. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, n. 218, jul./set. 1997.

MOREIRA NETO, Diogo Figueiredo. **Curso de direito administrativo**: parte introdutória, parte geral e parte especial. 14. Ed. Rev. Ampl. E atual. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

MURPHY, Liam e NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade**. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

NABAIS, José Casalta. **Contratos fiscais**: reflexões acerca da sua admissibilidade. Coimbra: Almedina, 1994.

_____, **Estudos de Direito Fiscal**: por um Estado fiscal suportável.-v.III.-(Teses de mestrado) 3º v. Ed. Almedina, Coimbra, Junho de 2010.

_____, **O dever fundamental de pagar imposto**. Contributo para compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2009

NAVARRO, Francisco Gonzalez. **El estado social y democrático de derecho**. Pamplona: Ediciones Universidad de Navarra, 1992.

NOGUEIRA, Alberto. **Os limites da legalidade tributária no Estado Democrático de Direito**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1995.

NOVOA, César García. Mecanismos alternativos para la resolución de controversias tributarias. Su introducción en el derecho español. *In* JOBIM, Eduardo; MACHADO, Rafael Bicca (coord). **Arbitragem no Brasil**: aspectos jurídicos relevantes. São Paulo: QuartierLatin, 2008.

OLIVEIRA, Ana Perestelo de. **Arbitragem de litígios com entes públicos**. Coimbra: Almedina, 2007.

OLIVEIRA, Gustavo Justino de. A arbitragem e as parcerias público privadas. *In*: SUNDFELD, Carlos Ari. (org.) **Parcerias público privadas**. São Paulo: Malheiros, 2005.

OLIVEIRA, Gustavo Justino de. Administração pública democrática e efetivação dos direitos fundamentais. In: CLÈVE, Clèmerson Merlin; SARLET, Ingo Wolfgang; PAGLIARINI, Alexandre Cotinho. (coords.) **Direitos humanos e democracia**. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p.401-427.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. **Declaração e Programa de Ação sobre uma Cultura da Paz**. Resolução nº 53/243. De 13 de setembro de 1999. Disponível em <<http://www.comitepaz.org.br/download/Declara%C3%A7%C3%A3o%20e%20Programa%20de%20A%C3%A7%C3%A3o%20sobre%20uma%20Cultura%20de%20Paz%20-%20ONU.pdf>> Acesso em 04 de jan 2016.

PENNOCK, Roland. **Democratial Political Theory**. New Jersey: Princeton University Press, 1979.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil**. Contratos. V. 3. 12ª ed. Rio de Janeiro: forense, 2007.

PINHEIRO, Aline. **Não haverá reforma tributária sem mudança de mentalidade**. Publicado em 25 ago. 2007. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2007ago25/nao_havera_reforma_tributaria_mudanca_mentalidade> Acesso: 24 jan. 2016.

PIRES, Adilson Rodrigues. A arbitragem no direito tributário. In SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (org). **Transação e arbitragem no âmbito tributário**: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso. Belo Horizonte: Fórum, 2008. Fls. 397– 415.

PIRES, Márcia Franco. **A transação como forma de extinção do crédito tributário**. Limites, possibilidades e renúncia fiscal. Disponível em: http://www3.pucrs.br/pucrs/files/uni/poa/direito/graduacao/tcc/tcc2/trabalhos2010_2/marcia_pires.pdf Acesso em 10 jan 2016.

POPPER, Karl. **A lógica das ciências sociais**. [trad] Estevão de R. Martins, Apio Cláudio Muniz A. Filho e Vilma de Oliveira Moraes e Silva. Brasília: Editora UNB e RJ: Edições Tempo e Espaço, 1978.

RISKIN, Leonard L. Compreendendo as orientações, estratégias e técnicas do mediador: um padrão para iniciantes. Trad. De Henrique Araújo Costa. In: AZEVEDO, André Goma de (Org). **Estudos em arbitragem, mediação e negociação**. Brasília: Ed. Brasília Jurídica, 2002.

ROCHA, Carmen Lúcia Antunes. **Princípios constitucionais da administração pública**. Belo Horizonte: Del Rey, 1994.

RODRIGUES, Rafael Moreno. Breve estudo do crédito tributário. In **Cadernos de pesquisas tributárias nº 1**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1976, p 317 – 351.

RODRIGUES, Silvio. **Direito civil: dos contratos e das declarações unilaterais da vontade**. São Paulo: Saraiva, 2004.

RODRIGUES, Tereza Cristina Tarragô Souza. **Alternativas consensuais de resolução de conflitos tributários no direito brasileiro**: perspectivas à luz do princípio da legalidade, 2009. 211 f. Tese de Doutorado. Faculdade de Direito, Universidade Federal de Pernambuco, 2009.

ROMANO, Santi. **Principii di diritto amministrativo italiano**. Milano: Società, 1901.

ROSA JÚNIOR, Luiz Emydio F. da. **Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

ROSEMBUJ, Túlio. **La transacción tributaria**. Barcelona: Atelier, 2000.

ROTHMANN, Gerd W. O princípio da legalidade tributária. **Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo**, v. 67, p. 231-268, 1972.

ROUSSEAU, Jean-Jacques. **O contrato social**. Tradução de Ridendo Castigat Moraes. Edição eletrônica: Ed. Ridendo Castigat Moraes, 1762. Disponível em: <http://www.ebooksbrasil.org/adobeebook/contratosocial.pdf>. Acesso em 2 jan 2016.

SADEK, Maria Tereza, Judiciário: mudanças e reformas. **Estudos Avançados USP**, n 51, 2004, p 79-101. Disponível em: < <http://www.revistas.usp.br/eav/article/view/10001/11573>> Acesso em: 21 jan 2016.

SANCHES, Saldanha. **A quantificação da obrigação tributária, Deveres de cooperação, autoavaliação e avaliação administrativa**. Cadernos de CTF, Ministério das Finanças: Lisboa, 1995.

_____. **Princípios do Contencioso Tributário**. Lisboa: Fragmentos, 1987.

SANTOS, Boaventura de Souza. **O discurso e o poder**: ensaio sobre a sociologia da retórica jurídica. Porto Alegre: Fabris, 1988.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento tributário**. São Paulo: Max Limonad, 1999.

SANTORO-PASSARELI, F. **Teoria geral do direito civil**. [trad] portuguesa, Coimbra, 1967.

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 (org). **Transação e arbitragem no âmbito tributário**: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso. Belo Horizonte: Fórum, 2008, Fls. 43-88.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. Porto Alegre: Livraria Editora do Advogado, 2004.

SCHIER, Paulo Ricardo. Ensaio sobre a Supremacia do Interesse Público sobre o Privado e o Regime Jurídico dos Direitos Fundamentais. In: SARMENTO, Daniel. (org.) **Interesses públicos ‘versus’ interesses privados**: desconstruindo o princípio da supremacia do interesse público. Rio de Janeiro: Lúmen Júris Editora. 2005.

SCHREIBER, Rafael. **A possibilidade de realização de acordos judiciais e extrajudiciais por advogado público, sem prévia lei autorizativa.** Métodos operacionais à luz do Neoconstitucionalismo Publicado em 07/2014. Disponível em <https://jus.com.br/artigos/29917/a-possibilidade-de-realizacao-de-acordos-judiciais-e-extrajudiciais-por-advogado-publico-sem-previa-lei-autorizativa> Rafael Schreiber .Acesso em 29 dez 2015.

SCHWANKA, Cristiane. **Administração Pública consensual:** a transação como método alternativo de solução de conflitos nos contratos administrativos. 2009. 170f. Dissertação (Mestrado) – Faculdades Integradas do Brasil – UniBrasil, Curitiba.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Arbitragem em direito tributário. In brasileiro. *In* SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (org). **Transação e arbitragem no âmbito tributário:** homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso. Belo Horizonte: Fórum, 2008. Fls. 383 – 396.

_____. **Princípios fundamentais do direito administrativo tributário:** a função fiscal. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

SERRANO, MaríaLuisa Gonzalez-Cuéllar. **Los procedimientos tributários:** su terminación transaccional. Madrid: Colex, 1998.

SEVERINI, Tiago V. Transação em matéria tributária no direito brasileiro? **Revista Jurídica da Previdência.** V. 11, nº 95, 2010. Disponível em <https://revistajuridica.presidencia.gov.br/ojs_saj/index.php/saj/article/view/228>. Acesso em 28/12/2015.

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico.** Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito tributário e análise econômica do Direito:** uma visão crítica. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

SMITH, Adam. **A riqueza das nações.** Tradução de Luiz João Baraúna. Vol1. São Paulo: Editora Nova Cultural Ltda., 1985.

SOUSA, Rubens Gomes de Sousa. **Curso de Direito Tributário.** São Paulo: 1999.

SOUSA, Rubens Gomes. **Trabalhos da comissão especial do código tributário nacional.** Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954.

SOUZA, Luciane Moessa. **Meios consensuais de solução de conflitos envolvendo entes públicos:** negociação, mediação e conciliação na esfera administrativa e judicial. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

SUARES, Marinés. **Mediación: conducción de disputas, comunicación y técnicas.** Buenos aires: Paidós, 2008.

SUNDFELD, Carlos Ari; CÂMARA, Jacintho Arruda. Acordos na execução contra a Fazenda Pública. Biblioteca **Digital Revista Brasileira de Direito Público RBDP,** Belo Horizonte, ano 8, n. 30, jul./set. 2010. Disponível em:

<http://www.direitodoestado.com/revista/REDAE-23-AGOSTO-2010-CARLOS-ARI-JACINTHO-ARRUDA.PDF> . Acesso em 10 jan 2016.

TALAMINI, Eduardo. **A (in) disponibilidade do interesse público**: consequências processuais (composições em juízo, prerrogativas processuais, arbitragem e ação monitória). Academia. Edu, 2004. Disponível em: http://www.academia.edu/231461/A_in_disponibilidade_do_interesse_p%C3%BAblico_cons equ%C3%A2ncias_processuais. Acesso em: 10 jan 2015.

TARGA, Maria Inês Corrêa de Cerqueira César. **Mediação em juízo**. São Paulo, LTR, 2004.

TARTUCE, Fernanda. **Mediação nos conflitos civis**. Rios de janeiro: Forense, 2008.

TEIXEIRA, Renato Medrado Bonelli. **O estatuto do contribuinte e a garantia do mínimo imune**. 2012, 168 f. Dissertação (Mestrado). Faculdade de Direito da Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2012.

TEIXEIRA DE FREITAS, Augusto. **Consolidação das leis civis**. 3ª ed. Rio de Janeiro, 1875.

TIPCKE, Klaus. **Moral tributária del estado y de los contribuyentes**. Tradução de Pedro Herrera Molina. Madrid: Marcial Pons, 2002.

TOLEDO, Patrícia Therezinha de. **Solução Extrajudicial de Conflitos do Trabalho**. – Brasil, Espanha e Itália, São Paulo, LTr, 2006.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e direito privado**: autonomia privada, simulação, elusão tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

_____, Interpretação e integração das normas tributárias. in GOMES, Marcus Lívio, ANTONELLI, Leonardo Pietro (coords.). **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, vol. I, 2010.

_____, Princípios de segurança jurídica e transação em matéria tributária. In SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (org). **Transação e arbitragem no âmbito tributário**: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso. Belo Horizonte: Fórum, 2008. fls. 299-330.

_____, Transação, arbitragem e conciliação judicial como medidas alternativas para resolução de conflitos entre administração e contribuintes: simplificação e eficiência administrativa. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, n. 86, [200?].

TORRES, Ricardo Lobo. **A ideia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006a.

_____, O princípio da tipicidade no direito tributário. In **Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico**. Salvador. N. 5, fev/mar/abr 2006b. Disponível em <http://www.direitodoestado.com/revista/REDAE-5-FEVEREIRO-2006-RICARDO%20LOBO.pdf>. Acesso em 24 jan 2016

_____, **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 14. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

_____., **O direito ao mínimo existencial**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009

VARGAS MERÇON-, Sarah. **Meios alternativos na resolução de conflitos de interesses transindividuais**. 2012. 186 f. Dissertação. (Mestrado). Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012.

VAZ, Carlos. **Evasão tributária**. Rio de Janeiro: Forense, 1987.

VEIGA FILHO, João Pedro da. **Manual da ciência das finanças**. 4ª ed. São Paulo: Monteiro Lobato & C., 1923.

VILLEGAS, Hector. **Curso de finanzas, derecho financeiro y tributário**. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1973.

WALDRON, Jeremy. **Los derechos em conflito**. In Estudios de filosofia y derecho. Colômbia: Universidad de Colômbia, 2006.

W. KRUSE, Gesetzmaessige Verwaltung, Tatbestandsmaessige Besteuerung, in "Vom Rechtsschutz im Steuerrecht", Duesseldorf, 1960.

XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1978.

YARN, Douglas H. **Dictionaryofconflictresolution**. São Francisco: ed. JosseyBass, 1999.

ZAPAROLLI, Célia, FREITAS JUNIOR, Antônio Rodrigues de. **Mediação de Conflitos e Promoção da Cultura da Paz**. São Paulo: Ltr, 2006.